Das Maßgeblichkeitsprinzip

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des Grades eines
Doktors der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
bei der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Freien Universität Berlin

vorgelegt von
Dipl.-Kfm. Volker Kluge
aus Berlin

Berlin 1969

1970

Das Maßgeblichkeitsprinzip

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des Grades eines
Doktors der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
bei der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Freien Universität Berlin

vorgelegt von
Dipl.-Kfm. Volker Krupp
aus Berlin

Berlin 1988

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41546513_0012

Das Maßgeblichkeitsprinzip

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des Grades eines
Doktors der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
bei der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Freien Universität Berlin

vorgelegt von
Dipl.-Kfm. Volker Kluge
aus Berlin

Berlin 1969

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Dekan: Professor Dr.Dr.Wolfram Fischer
Referent: Professor Dr.Heinz Langen
Korreferent: Professor Dr.Heinrich Kloidt

Tag der mündlichen Prüfung: 3. Februar 1970

Inhaltsverzeichnis

	Seite
A. Einleitung	1
B. Das Problem der einheitlichen Rechtsordnung	2
C. Zielsetzung und Rechtsnatur der Handels- und Steuerbilanz	5
I. Die Handelsbilanz	5
1.Zielsetzung	5
a.Gesetzliche Kodifikationen und ihre Aussagefähigkeit	5
b.Der Aussagegehalt höchstrichterlicher Rechtsprechung	8
c.Die Stellungnahmen juristischer Autoren	1o
d.Zwischenergebnis	13
e.Eigener Lösungsversuch	14
e 1.Methodische Vorbemerkung	14
e 2.Die Einzelinteressen	16
aa.Anteilseigner und Geschäftsführer	16
bb.Gläubiger	37
cc.Öffentlichkeit	43
dd.Arbeitnehmer	47
ee.Sonstige Interessen	48
ff.Ergebnis	49
2.Rechtsnatur	5o
II.Die Steuerbilanz	52
1.Zielsetzung	52
2.Rechtsnatur	57
D. Probleme der Rechtsfindung	58
E. Grundlagen des Maßgeblichkeitsprinzips	7o
I.Historische Einführung	7o
II.Materielle Grundprobleme	71
III.Die Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips	83
1.Sonderabschreibungen,steuerliche Wahlrechte und Handelsbilanzansatz	83
2.Die Problematik der §§ 152 Abs.2 Ziff.2 und 155 Abs.3 Ziff.2 AktG : Umkehrung oder Einhaltung des Maßgeblichkeitsprinzips ?	92

Seite

IV.Exkurs : Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 94

F. Einzelprobleme des Maßgeblichkeitsprinzips 99

I.Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Bilanzierung 99

1.Die Bilanzierung in Handels- und Steuerbilanz unter Verzicht auf einen Gutsbegriff 99

a.Vorbemerkung 99

b.Das Verursachungsprinzip 1oo

c.Das Realisationsprinzip 1o7

2.Die steuerliche Lehre vom Wirtschaftsgut 1o8

a.Der über die Periode hinausgehende wirtschaftliche Wert 1o8

b.Das Problem der Wertsteigerung 113

c.Die selbständige Bewertbarkeit und Nutzbarkeit 116

d.Die Greifbarkeit 12o

e.Zur Eigenschaft der Rechnungsabgrenzungsposten als Wirtschaftsgüter 13o

f.Das negative Wirtschaftsgut 133

3.Versuch der Begründung der Lehre vom Wirtschaftsgut 144

a.Die Zielsetzung der Steuerbilanz als Begründung 144

b.Die betriebswirtschaftliche bzw.wirtschaftliche Betrachtungsweise als Begründung 145

c.Die Bilanztheorien als Begründung 153

d.Die Eigenschaften des Wirtschaftsguts als Konventionen 161

e.Ergebnis 162

4.Der Vermögensgegenstand des Handelsrechts 163

II.Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Wertmaßstäbe 171

1.Anschaffungskosten 171

2.Herstellungskosten 177

III.Maßgeblichkeitsprinzip und Bilanzbündeltheorie 19o

G.Schlußbemerkung 2oo

Schrifttumsverzeichnis 2o2

Abkürzungsverzeichnis 217

A.Einleitung

Das Maßgeblichkeitsprinzip steht im Mittelpunkt der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften.Verglichen mit der Stellung im Gesetz scheint der tatsächliche Anwendungsbereich ständig zurückzugehen.Ein typisches Beispiel dafür bildet die Rechtsprechung : es werden nur noch ganz selten Urteile zur Gewinnermittlung gesprochen,denen handelsrechtliche Überlegungen zugrunde liegen.Das Steuerrecht hat sich auf diesem Gebiet trotz des handelsrechtlichen Ausgangspunktes zu einer eigenständigen Disziplin entwickelt.
In dieser Situation sind zwei Fragen zu beantworten :
1.Wo liegen die Wurzeln einer solchen Entwicklung ?
2.Wie läßt sich der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung mit dieser Entwicklung vereinbaren ?
Die vorliegende Arbeit will einen bescheidenen Beitrag zur Beantwortung dieser Fragen leisten.Dabei soll die Thematik nicht so verstanden werden,als ginge es um eine Gesamtdarstellung des Maßgeblichkeitsprinzips.Eine solche wäre nur im Rahmen eines Kommentars denkbar,da kaum ein steuerliches Problem auf dem Gebiet der Gewinnermittlung denkbar ist, das nicht auch einer handelsrechtlichen Lösung bedarf,so daß sich jeweils die Frage der Übereinstimmung beider Lösungen stellt.Beabsichtigt ist vielmehr,einige grundlegende Fragen zu klären,das Ausmaß des Prinzips anhand ausgewählter Beispiele festzustellen,sowie für das Bilanzrecht ein methodisches Fundament herauszuarbeiten.
Daraus ergibt sich der Aufbau der Arbeit : den Erörterungen über Zielsetzungen und Rechtsnatur der Bilanzen und allgemeinen Ausführungen zu § 5 EStG folgt die Behandlung einzelner Themenkreise aus Handels- und Steuerrecht.Dazwischen finden sich methodische Anmerkungen,deren Berechtigung sich schon daraus ergibt,daß das Bilanzrecht Forschungsgegenstand zweier Wissenschaften ist.
Die Arbeit berücksichtigt das "Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes" vom 16.Mai 1969.[1)]

---

1)veröffentlicht im Bundesgesetzblatt Teil I vom 2o.Mai 1969, S.421 f

B.Das Problem der einheitlichen Rechtsordnung

Seiner Intention nach verbindet das Maßgeblichkeitsprinzip zwei Rechtskreise : den des Steuerrechts mit dem des Handelsrechts.Für die Auslegung dieses Prinzips könnte es eine entscheidende Rolle spielen,ob diese Verbindung eine für den Einzelfall geltende einheitliche Behandlung der genannten Rechtskreise darstellt,oder ob das Prinzip nur Ausdruck eines auch unabhängig von der Kodifizierung existierenden Grundsatzes der einheitlichen Rechtsordnung ist.
Die Fragestellung erfordert eine kurze Behandlung des Verhältnisses Privatrecht-Steuerrecht.Hat man über dieses Verhältnis eine bestimmte Vorstellung,liegt es nahe,diese auf alle damit verbundenen Probleme anzuwenden.Wer die Einheit der Rechtsordnung vertritt,wird sich schwerlich damit abfinden,daß Handelsbilanz und Steuerbilanz voneinander abweichen.Walter Eckhardt hat in diesem Sinne argumentiert : eine steuerliche Aktivierung trotz eines handelsrechtlichen Verbots stelle zwar keinen echten Normwiderspruch dar,wohl aber einen Wertungswiderspruch.[1] Nicht mehr die Auslegung des § 5 EStG steht hier zur Debatte,vielmehr wird das Ergebnis durch direkte Anwendung des genannten Grundsatzes erzielt.An anderer Stelle hat sich Eckhardt auf Julius von Gierke berufen,nach dessen Ausführungen der "Wiedererstarkung echten Rechts" nichts förderlicher sein soll "als die Erinnerung an den großen germanischen Gedanken der Einheit des Rechts und seine sachgemäße Durchführung."[2] Es ist offensichtlich,daß eine derartige Argumentation nicht geeignet ist,für oder gegen einen Wertungswiderspruch etwas auszusagen. Zudem ist zu fragen,warum Eckhardt den Repräsentanten einer Zeit bemüht,die Steuerrecht im heutigen Sinne nicht kannte, nämlich Steuerrecht als den wichtigsten Bereich hoheitlicher Eingriffsverwaltung.
Die zahlreichen Autoren,die sich mit diesem Problem in jüngster Zeit auseinandergesetzt haben,lassen eine einheitliche Meinung nicht erkennen.Zwischen den extremen Standpunkten der Selbständigkeit des Steuerrechts einerseits und

1)Eckhardt,Walter:Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung.In:Steuerberater-Jahrbuch 1961/62.Köln 1962,S.108
2)derselbe:Aktuelles aus der Finanz- und Steuerpolitik. In:StW,45.Jg.(1968),Sp.399

der Charakterisierung als Folgerecht zum Privatrecht werden alle nur denkbaren Meinungen vertreten.[1] Die Rechtsgüter, auf deren Bewahrung man sich im Einzelfall beruft, sind unterschiedlicher Natur und werden auch von jeweils entgegengesetzten Positionen übereinstimmend in Anspruch genommen. So wird der die Eigenständigkeit des Steuerrechts rechtfertigende Grundsatz der gleichmäßigen Behandlung auch von den Einheitsdenkern herangezogen.[2]

Die historische Entwicklung zeigt, daß die Anfänge des Steuerrechts durch eine starke Anlehnung an das Privatrecht gekennzeichnet sind. Zwar hat spätestens seit der Zeit des Absolutismus der Staat begonnen, seine Ansprüche anders zu behandeln als die der Bürger untereinander. Doch der Charakter der Steuerschuld als öffentlich-rechtlicher Anspruch, für den der sogenannte "Verwaltungszwang" gilt, sagt nichts über dessen Anknüpfungspunkt aus. Dieser war, jedenfalls in Deutschland, zunächst privatrechtlicher Natur. Paulick datiert diese Entwicklung bis zur Errichtung des Reichsfinanzhofes im Jahre 1919.[3] Gerichte, die sich zuvor mit steuerlichen Problemen zu befassen hatten, wie z.B. das Preußische Oberverwaltungsgericht, beurteilten die Sachverhalte auch steuerlich aus der privatrechtlichen Sicht. Normen, die eine eigenständige Beurteilung erlaubt hätten, gab es nicht.

Mit der Errichtung des Reichsfinanzhofes fand diese Entwicklung zunächst ihr Ende. Anknüpfungspunkt waren für die Besteuerung nicht mehr allein privatrechtliche Erscheinungsformen, vielmehr wurde insbesondere aufgrund des § 4 RAO von 1919 (Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts) begonnen, Vorgänge des Privatrechts eigenständig zu bewerten. Der wechselvollen Entwicklung dieser Rechtsprechung ist im einzelnen hier nicht nachzugehen. Neuerdings ist besonders unter dem Einfluß zahlreicher Urteile des BVerfG zu bemerken, daß die Finanzrechtsprechung mit der vom Zivilrecht unabhängigen Wertung dort vorsichtig geworden

1) Nachweise bei Raupach, Arndt: Der Durchgriff im Steuerrecht. München 1968, S.49

2) vgl. von Wallis, Hugo: Steuerrecht und Privatrecht in der höchstrichterlichen Rechtsprechung. In: NWB Fach 2, S.1777 einerseits und Canaris, Claus-Wilhelm: Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz. Berlin 1969, S.16 f für die Rechtsordnung ganz allgemein andererseits

3) Paulick, Heinz: Von der wirtschaftlichen zur rechtlichen Betrachtungsweise in der höchstrichterlichen Steuerrechtsprechung. In: DB, 21.Jg.(1968), S.1867

ist,wo die Beziehungen zum Grundgesetz,insbesondere zu den Grundrechten,offenkundig sind.[1)]

Die Diskussion um den Grundsatz wird,das zeigt die Literatur, immer dann fruchtlos,wenn sie abstrakt,also nicht am Einzelfall bzw. an der Einzelnorm geführt wird.Unserer Rechtsordnung ist weder das Gebot der Einheit noch die Verpflichtung zur Differenzierung zu entnehmen.

Wenn im Einzelfall die Einheit des Rechts bewahrt werden muß, dann nicht,weil ein derartiger Grundsatz das Recht beherrscht, sondern weil ganz bestimmte Rechtsnormen,z.B. das Gebot der Rechtssicherheit oder die gleichmäßige Behandlung,eine unterschiedliche Wertung verhindern.Welche Rechtsnormen aber jeweils eine Rolle spielen und zu welchem Ergebnis ihre Anwendung führt,ist allein Sache des Einzelproblems.So ist es zu erklären,daß sich die Anhänger entgegengesetzter Ansichten auf die gleichen Rechtsnormen und Rechtsprinzipien berufen.

Die Feststellung,daß die Einheit des Rechts durch einen Wertungswiderspruch verletzt wird,ist daher solange nichtssagend, bis begründet wird,warum nur eine einheitliche Lösung gerecht sein könne. Als selbständige Begründung für eine Lösung sollte der"Grundsatz" daher nicht mehr verwendet werden.

Das Maßgeblichkeitsprinzip kann daher seinen Gehalt nicht aus einem übergeordneten Grundsatz erhalten.Vielmehr hat die Auslegung des Prinzips die Frage zu beantworten,ob die einheitliche Behandlung vertretbar oder eine selbständige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen angemessener erscheint.

---

1)vgl.von Wallis,Hugo:a.a.O.,S.1773 ff

C.Zielsetzung und Rechtsnatur der Handels- und Steuerbilanz

I.Die Handelsbilanz

1.Zielsetzung

a.Gesetzliche Kodifikationen und ihre Aussagefähigkeit

Vorausgeschickt sei,daß auch die diesem Punkt folgenden Unterabschnitte die Auslegung gesetzlicher Kodifikationen im Hinblick auf ihre Aussagefähigkeit betreffen.Was hier zunächst beabsichtigt ist,könnte als eine erste Bestandsaufnahme der gesetzlichen Grundlagen bezeichnet werden,wobei insbesondere der Frage nachzugehen ist,ob der Gesetzgeber jeweils bestimmte Vorstellungen über den Zweck der von ihm verlangten Handelsbilanz hatte bzw. hat.

Den historischen Ausgangspunkt setzt man im Bilanzrecht normalerweise beim Preußischen Allgemeinen Landrecht von 1794.[1] Eine allgemeine Pflicht zur Bilanzaufstellung enthielt es nicht,erwähnte aber für die Gesellschafter von Handelsgesellschaften im § 642 die Möglichkeit,einen jährlichen Abschluß zu fordern.Regeln über Bilanzierung und Bewertung gab das Gesetz nicht,die Gesellschafter mußten also Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag treffen. § 645 schrieb lediglich die Vornahme von Abschreibungen vor.Die Unterrichtung irgendwelcher Kreise außerhalb der Unternehmung war mit dieser Bilanz nicht beabsichtigt.

Das Allgemeine Deutsche Handelsgesetzbuch aus dem Jahre 1861 brachte die Buchführungs- und Bilanzierungspflicht.Motive dafür finden sich nicht.Ob die Annahme Zybons,die gesetzlichen Vorschriften hätten dem Schutz des Volksganzen dienen sollen,[2] richtig ist,muß im Hinblick auf die geistige Situation in der Mitte des 19.Jahrhunderts bezweifelt werden.

Daß etwa Art.28 von der Lage des Vermögens und Art.1o7 vom Gewinn bzw.Verlust sprachen,könnte nur von Begriffssystematikern als Beweis statischer bzw.dynamischer Konzeption ausgelegt werden.Solange anhand des Gesetzes den Begriffen kein eindeutiger Inhalt beigelegt werden kann,ist eine solche Feststellung bedeutungslos.

1) Über bedeutsame Ereignisse auf dem Gebiet des Bilanzrechts vor 1794 vgl.Barth,Kuno:Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts.Band I,Handelsrechtlich.Stuttgart 1953,S.65 f

2) Zybon,Adolf:Die wechselseitigen Einflüsse zwischen der Betriebswirtschaftslehre und dem Handelsrecht in Bilanzfragen.Diss.Köln 1958,S.72

Wie sehr dies Schmalenbach erkannte,beweist seine historische Abhandlung aus dem Jahre 1917,in der er zu dem Ergebnis kam, daß der Kaufmann sich bei der Aufstellung der Bilanz nach diesem Gesetz von den Zwecken leiten lassen soll,die sich aus den Erfordernissen seines Geschäfts ergeben.Dieser Feststellung kann nur die Überlegung zugrunde gelegen haben,daß Begriffe wie Gewinn und Vermögen an sich völlig bedeutungslos sind.[1] Grenzen bei der Bilanzaufstellung nach dem Gesetz von 1861 sah Schmalenbach nur dort,wo der Kaufmann eine für praktische Zwecke unbrauchbare Bilanz erstellt oder aber mit der Bilanzaufstellung ungesetzliche oder allgemein bekämpfte Zwecke verfolgt.[2]

Die Entwicklung des Bilanzrechts bis zu diesem Zeitpunkt kann daher wie folgt zusammengefaßt werden : der Beitrag des Rechts zu dem von ihm verlangten Institut bestand nicht darin, Verhaltensweisen bestimmter Art zu verlangen,sondern nur darin,bestimmte,allerdings nicht näher umschriebene,Verhaltensweisen zu verhindern.

Ein Vergleich mit dem Handelsgesetzbuch von 1900 zeigt,daß mit Ausnahme des Verweises auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nur redaktionelle Änderungen erfolgt sind.Wie die so viele Diskussionen auslösende Vorschrift in das Gesetz gekommen ist,welche Motive entscheidend waren,ist nicht festzustellen.[3] Hinsichtlich der Aussagefähigkeit über den zu verfolgenden Zweck bei der Aufstellung der Bilanz hat sich mit dem Handelsgesetzbuch nichts geändert.Allen zum HGB vorliegenden Materialien ist eindeutig zu entnehmen,daß man über das im Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch vorgeschriebene Verhalten nicht hinausgehen wollte.Ein Beweisstück von vielen ist die Denkschrift zum HGB,die ausführt,daß die Vorschriften über die Handelsbücher "mit einigen meist redaktionellen Änderungen den Inhalt der bisherigen Art.28-40 ADHGB"[4] wiedergeben.[5]

1) Schmalenbach,Eugen:Über das allgemeine Bilanzrecht.In: ZfhF,11.Jg.(1916/17),S.16.Auf die Vielschichtigkeit des Vermögensbegriffes wird auf S.10 f hingewiesen
2) ebenda,S.17
3) Zybon,Adolf:a.a.O.,S.80
4) Denkschrift zu dem Entwurf eines Handelsgesetzbuchs und eines Einführungsgesetzes.Berlin 1897,S.47
5) die herrschende Meinung sieht jedoch allein Gläubigerschutzgedanken als ursächlich für die handelsrechtliche Kodifizierung.Vgl.für alle Weber,Manfred:Zur Lehre vom Wirtschaftsgut.Zugleich ein Beitrag zur Lösung von Bilanzierungsproblemen bei schwebenden Geschäften.Berlin 1969,S.20

Einer kurzen Erwähnung bedürfen noch die Aktiengesetze.Auf sonstige Spezialgesetze,die Rechnungslegungsvorschriften enthalten,wird nicht eingegangen,da ihre historische Exegese zusätzliche Ergebnisse nicht liefert.

Die Stellung des Staates gegenüber der Aktiengesellschaft war von Anfang an anderer Art als die zu den sonstigen Gewerbetreibenden.Deutlich kommt dies in dem zunächst herrschenden Octroi- bzw.Konzessionssystem zum Ausdruck.[1] 187o wurde das Konzessionssystem zwar durch das Normativsystem ersetzt,jedoch war eine liberale Haltung des Staates angesichts des Einflusses dieser Gesellschaften und des Mißbrauchs,der mit der Rechtsform besonders in den Gründerjahren getrieben wurde,nicht zu erwarten.Die Rechnungslegungsvorschriften hatten einen Gläubigerschutz zum Ziel.[2] Die Einführung des Anschaffungswertprinzips im § 183 a AHGB,eingeführt durch die Aktienrechtsnovelle von 187o,wollte jene schützen,die mit der Gesellschaft in geschäftlichen Beziehungen standen.[3] Die "Verordnung über Aktienrecht" aus dem Jahre 1931 brachte als wichtigste Neuerung die Pflichtprüfung.Daneben fanden sich im § 261 Ziff.1 HGB einige Detailfragen der Bilanzierung und Bewertung gelöst.Erstmals enthielt das Gesetz die Generalklausel vom "möglichst sicheren Einblick in die Lage der Gesellschaft." Diese Generalklausel wurde in das Aktiengesetz von 1937 übernommen.§ 149 Abs.1 Satz 2 AktG 1965 hat diese Generalklausel verfeinert : nunmehr wird verlangt,daß der Jahresabschluß im Rahmen der Bewertungsvorschriften einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft geben soll.

Wenn das Aktiengesetz von 1965 regelmäßig unter der Überschrift des verstärkten Schutzes insbesondere der Kleinaktionäre betrachtet wird,so ist dem zuzustimmen.Weniger überzeugend ist es jedoch,in den Rechnungslegungsvorschriften einen Wandel vom Gläubigerschutz allein zum Gläubiger- und Aktionärsschutz zu sehen.[4] Die in den Aktienbilanzen vergange-

1) vgl.Hueck,Alfred:Gesellschaftsrecht.13.Auflage, München und Berlin 1965,S.1o7 f
2) Barth,Kuno:a.a.O.,S.73
3) Zybon,Adolf:a.a.O.,S.1o6 weist darauf hin,daß es keineswegs damalige gesetzgeberische Absicht war,Unterbewertungen beliebigen Umfangs zu legalisieren
4) vgl.Forster,Karl-Heinz:Vom Gläubigerschutz zum Aktionärsschutz-der Wandel in den Bewertungsbestimmungen des Aktienrechts.In:WPg,17.Jg.(1964),S.422 ff

ner Jahre vorgenommenen Unterbewertungen sind nicht zum Schutz der Gläubiger erfolgt,vielmehr hat die Verwaltung regelmäßig ihr Interesse an einer Gewinneinbehaltung gegenüber dem Interesse des Aktionärs an einer Gewinnausschüttung durchgesetzt.Unter diesem Interessenkonflikt sind daher die Rechnungslegungsvorschriften im Gesetz von 1965 zu sehen.

b.Der Aussagegehalt höchstrichterlicher Rechtsprechung

Anhand ausgewählter Gerichtsentscheidungen sei der Frage nachgegangen,ob sich innerhalb der rechtsprechenden Gewalt eine Meinung über den Zweck der Jahresbilanz gebildet hat. Vorauszuschicken ist,daß bilanzrechtliche Entscheidungen höchster Gerichte nur in geringer Zahl anzutreffen sind. Zivilgerichte und Strafgerichte haben,wie Hartz bemerkt,nur selten Gelegenheit,Rechtsgrundsätze betreffend die Bilanzaufstellung zu entwickeln."Sie wurden gewöhnlich nur nach einem Konkurs oder in Strafverfahren mit diesen Fragen befaßt."[1] Dazu kommt,daß eine Reihe interessanter Fragen nicht vor die Gerichte getragen wird,sondern zu besonderen,im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Schiedsgerichten kommt.Außerdem finden die meisten Streitigkeiten vor Gerichten niederen Ranges ihr Ende.Hier ist eine Veröffentlichung im Regelfall nicht zu erwarten.

Gegen einen eindeutigen Aussagegehalt der Entscheidungen spricht insbesondere die Tatsache,daß das Gericht jeweils nur einen konkreten Fall zu entscheiden hat,weshalb allgemeine Äußerungen über den Zweck der Bilanz nur mit allergrößter Vorsicht aufgenommen werden können.

Das Reichsgericht in Strafsachen hat in einem Urteil aus dem Jahre 1887 betont,die Bilanz habe den Stand des Vermögens wiederzugeben.[2] Diese Ansicht hat das Reichsgericht in Zivilsachen im Jahre 1891 bestätigt : der derzeitige Vermögensstand sei aufzuzeigen,[3] einen verteilungsfähigen Gewinn habe die Bilanz nicht auszuweisen.[4] Dasselbe Gericht hat 1897 erneut auf den Vermögensausweis hingewiesen,erstmals jedoch einen Interessenten dieser Größe genannt : der richtige

1)Hartz,Wilhelm:Entwicklungen im Bilanzsteuerrecht,besonders zu Fragen der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung.In:Steuer-Kongress-Report 1968,München 1968,S.89
2)RGStr.-Urteil vom 1o.1.1887,g.D.3152/86,Bd.15,S.174(175)
3)RGZ-Urteil vom 8.7.1891,I 134/91,Bd.28,S.45(55)
4)ebenda

Vermögensausweis habe zu erfolgen,um den Aktionären eine diesem Vermögen entsprechende Dividende zukommen zu lassen.[1] Hier wird also zwischen einer das Vermögen aufnehmenden und den Gewinn ausweisenden Bilanz kein Unterschied gemacht. 1906 hat das Reichsgericht in Strafsachen das Eigeninteresse des Kaufmanns an seiner Bilanz mit vorsichtigen Worten bezweifelt;es führte aus,daß der Kaufmann "nicht sowohl um seiner selbst willen," sondern mit Rücksicht auf jene Personen die Bilanz aufzustellen habe,die rechtliche Beziehungen zu ihm unterhielten.[2]

1914 stellte dieses Gericht in einem die Aktivierung immaterieller Vermögensgegenstände betreffenden Fall fest,daß es auf die Verwertbarkeit im Konkursfalle ankäme.[3] Das ist ein eindeutiges Bekenntnis zum Gläubigerschutzprinzip.Ob dieses Urteil die damalige herrschende handelsrechtliche Auffassung wiedergab,wie Döllerer meint,[4] ist zu bezweifeln.Das Urteil wird im Zusammenhang mit dem handelsrechtlichen Vermögensgegenstand ausführlich erörtert werden.

Urteile nach der Inflationszeit betonten zunehmend den Charakter als Gewinnermittlungsbilanz.Das Reichsgericht in Zivilsachen aus dem Jahre 1926 : Jahresbilanzen bezwecken als reine Gewinnermittlungsbilanzen die Feststellung des Jahresgewinns.[5] Ähnliche Ausführungen liegen aus den Jahren 1931 und 1937 vor.[6]

Von Interesse ist noch eine Entscheidung des Reichsgerichts in Strafsachen aus dem Jahre 1927,da sie im Gegensatz zu der Entscheidung von 1914 steht.Das Gericht betonte,die kaufmännische Bilanz habe die Belange der Gläubiger,des Geschäftsinhabers und des Unternehmens selbst zu wahren.Auf den wirklichen Wert des Vermögens käme es nicht an.[7]

Mit dieser Aufzählung ist keine vollständige Bestandsaufnahme angestrebt worden.Die noch vorhandenen,aber nicht ausgewerteten Urteile haben durchweg den gleichen oder einen

1) RGZ-Urteil vom 12.7.1897,I 146/97,Bd.4o,S.36
2) RGStr.-Urteil vom 25.9.19o6,V 428/o6,Bd.39,S.165(166)
3) RGStr.-Urteil vom 27.6.1914,I 37o/14,LZ,9.Jg.(1915),Sp.231
4) Döllerer,Georg:Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz.In:BB,24.Jg.(1969),S.5o2
5) RGZ-Urteil vom 17.12.1926,II 1o4/26,Bd.115,S.345(349)
6) RGZ-Urteil vom 23.1.1931,II 25o/3o,Bd.131,S.192(195)
   RGZ-Urteil vom 15.1o.1937,II 61/37,Bd.156,S.52(58)
7) RGStr.-Urteil vom 4.4.1927,II 1o4/27,Bd.61,S.275(276)

minderen Aussagegehalt.[1] Daß die juristische Auffassung von der Bilanz allein den Gläubigerschutz beinhaltet,ist für den Bereich der Rechtsprechung nicht nachweisbar.

c.Die Stellungnahmen juristischer Autoren

Eine Durchsicht der Kommentierungen und Lehrbücher zum Handelsrecht zeigt folgendes : die Erläuterungen zu § 39 HGB, der im Abs.2 die jährliche Bilanzierungspflicht vorschreibt, sind durchweg zu allgemein gehalten.Es finden sich Ausführungen über die sog.öffentlich-rechtliche Pflicht zur Bilanzaufstellung,Hinweise auf Kontenrahmen und Kontenpläne u.ä., aber keine Darstellung des eigentlichen Problems,warum und in wessen Interessen eine Bilanz zu erstellen ist.Die Antwort kann zunächst nur lauten : eine Bilanz wird aufgestellt, weil der Gesetzgeber es verlangt.Insofern ist es richtig, wenn der Pflichtencharakter der Bilanzaufstellung hervorgehoben wird.Doch Pflichten müssen konkretisiert werden.Daß man ihnen einen öffentlich-rechtlichen Charakter gibt,ist eine Sprachregelung,jedoch keine Lösung.
Somit sind lediglich aus der Kommentierung des § 4o HGB Rückschlüsse auf den materiellen Inhalt der Bilanzierungspflicht erlaubt.
Nach Goldmann kommt es "auf denjenigen objektiven Werth an, welchen ein Aktivum als Bestandtheil des fortbestehenden Geschäfts hat."[2] Für die Feststellung dieses Wertes ist "das vernünftige Ermessen eines ordentlichen Kaufmanns maßgebend."[3] Auf der einen Seite ein objektiver Wert,auf der anderen Seite das Ermessen des Kaufmanns.Immerhin scheint die Aussage Goldmanns insofern eindeutig zu sein,als er das Interesse des Kaufmanns seiner Bilanz gegenüber höher bewertet als die Interessen aller sonstigen Personen,die Gläubiger eingeschlossen.
Brand spricht bei der Kommentierung des § 39 HGB von der Berücksichtigung der wirklichen Verhältnisse.[4] Aus den Anmerkungen zu § 4o HGB ergibt sich,worin die wirklichen Verhältnisse gesehen werden : als unzulässig erscheint eine subjektive Bewertung.[5] Der Kaufmann müsse die Werte in die

1)im Urteil des BGH zur Passivierung der Versorgungsanwartschaften vom 27.2.1961,II 292/59,Bd.34,S.324 finden sich keine Ausführungen über den Zweck der Bilanz
2)Goldmann,Samuel:Das Handelsgesetzbuch vom 1o.Mai 1897. 1.Band,Berlin 19o1,S.195
3)ebenda
4)Brand,Arthur:Das Handelsgesetzbuch.Berlin 1911,S.146
5)ebenda,S.149

Bilanz einstellen,"die sich ergeben würden,wenn er im Augenblicke der Inventarerrichtung alle Vermögensgegenstände veräußern oder sonst verwerten und die Schulden tilgen würde...,"[1] wobei eine Veräußerung im ordentlichen Geschäftsgang zu unterstellen sei.

Später lehnt Brand den allgemeinen Veräußerungswert jedoch ab,"da nach menschlicher Berechnung die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden nicht für sich und getrennt von dem Geschäft,sondern in diesem zur Verwertung oder Tilgung gelangen werden."[2]

Die Konsequenz dieser Überlegungen wäre die Verteilung eines möglicherweise erzielbaren Verkaufspreises für die ganze Unternehmung auf die einzelnen Vermögensgegenstände.Doch auch diese Aussage hebt Brand wiederum auf."Der Kaufmann ist ... bei der Wertansetzung nur insoweit beschränkt,als er den objektiven Geschäftswert berücksichtigen und zwischen Veräußerungs- und Gebrauchsgegenständen unterscheiden muß.Im übrigen hat er bei Feststellung des Wertes das freie und vernünftige Ermessen eines ordentlichen Kaufmanns walten zu lassen."[3]

Bedenkt man,daß Kommentierungen der Praxis bei der Lösung konkreter Probleme Hilfestellung leisten sollen,muß man bezweifeln,daß Brand dieses Ziel erreicht hat.Eine Anleitung zum Handeln gibt sein Buch nicht.

Der Staubsche Kommentar erwähnt als einer der wenigen die Möglichkeit,daß die Bilanz einer Vielzahl von Zwecken dienen kann,so etwa der Berechnung des Gewinnanteils eines Dritten oder der Gesellschafter,der Auseinandersetzung der Gesellschafter u.ä. .Hauptzweck soll jedoch die Darstellung der Vermögenslage sein.[4]

Die Übersicht über den Vermögensstand gilt als Ausfluß öffentlichen Rechts,dagegen könne in keinem Falle verstoßen werden. Inwieweit der Grundsatz auch für Unterbewertungen zu gelten hat,ist dem Kommentar nicht mit Sicherheit zu entnehmen.Zwar sollen Minderbewertungen vom Standpunkt des öffentlichen Rechts gestattet sein,sofern die Beteiligten ihre Zustimmung geben,doch gibt es offenbar auch hier eine Grenze,bei der ein

1)Brand,Arthur:a.a.O.,S.148 f
2)ebenda,S.149
3)ebenda
4)Staub's Kommentar zum Handelsgesetzbuch.Bearbeitet von Koenige,Heinrich,Albert Pinner,Felix Bondi.12/13.Auflage, 1.Band,Berlin und Leipzig 1926,S.272 f

Verstoß gegen öffentliches Recht vorliegt.
Obwohl der Kommentar im Jahre 1926 erschien,hat er von der schon damals geführten Wertdiskussion keine Kenntnis genommen.
Unter den Schriften jüngeren Datums ist zunächst auf Hämmerle hinzuweisen.Er sieht in der Auslegung des § 4o HGB weniger ein juristisches Problem : die Wertfindung sei vielmehr in erster Linie eine Angelegenheit der Betriebswirtschaftslehre.[1] Es bedeutet eine merkwürdige Einschätzung der Funktion des Rechts,wenn die Beantwortung einer Rechtsfrage einer anderen Wissenschaft auferlegt wird.Zu dem Verhältnis beider Wissenschaften wird an anderer Stelle noch Stellung bezogen werden.
Der Kommentar von Schlegelberger verzichtet auf jede Wertinterpretation.Der Wert soll gelten,der zu einer ordnungsmäßigen Bilanz führt.[2] Über die Struktur dieser Ordnung wird nichts ausgeführt,auch den Beispielen ist dazu nichts zu entnehmen.
Darüber unterrichtet auch der Großkommentar zum HGB in seiner neuesten Auflage nicht.Betont wird,daß die Ordnungsmäßigkeit Spielraum läßt.Der ordentliche Kaufmann wird als eine gedachte Figur erfaßt,die durch "gerichtliches Nachdenken" Gestalt zu gewinnen hat.[3] Kriterien für die Entscheidungsfindung,für die Möglichkeit also,einen Streitfall zu schlichten,werden nicht genannt.
Hinsichtlich der Interpretation der aktienrechtlichen Generalklausel ist ein ähnliches Bild zu verzeichnen : die Vorschrift des § 129 des Aktiengesetzes von 1937 soll die "letzte Auslegungsregel" (!) bei bilanziellen Streitfragen bilden.[4] Die Vorschrift des § 149 Abs.1 Satz 2 des Aktiengesetzes von 1965 soll " wegen der auch jetzt bestehenden

1)Hämmerle,Hermann:Handelsrecht.Band 1. Graz,Wien,Köln 1958, S.252
2)Hildebrandt,Wolfgang,in:Schlegelberger,Handelsgesetzbuch. 4.,überarbeitete und ergänzte Auflage.1.Band,Berlin und Frankfurt a.M.196o,S.267
3)Brüggemann,Dieter,in:Handelsgesetzbuch.Großkommentar. 3.,neubearbeitete Auflage.1.Band,Berlin 1967,S.447
4)Mellerowicz,Konrad,in:Aktiengesetz.Großkommentar. 2.,neubearbeitete Auflage.1.Band,Berlin 1961,S.9o9

Spielräume einen Rahmen ... bilden."[1] Das entscheidende Problem,wessen Interessen im Zweifelsfall zur Geltung kommen sollen,ob die "Aktionärsfreundlichkeit" auch die Auslegung des § 149 Abs.1 Satz 2 bei Konflikten zwischen Verwaltung und Aktionären beeinflußt,wird nicht angesprochen. Hervorzuheben ist noch,daß in allen Kommentierungen,ob sie nun zum § 4o HGB oder zu den aktienrechtlichen Vorschriften erfolgt sind,eine Auseinandersetzung mit dem Vermögensbegriff unterbleibt.Der Begriff wird offenbar als unproblematisch angesehen.Das ist deshalb erstaunlich,weil der Vermögensbegriff auf sonstigen Gebieten des Privatrechts äußerst umstritten ist.

d.Zwischenergebnis

Motive des Gesetzgebers zu den Rechnungslegungsvorschriften sind nur für die Aktiengesetzgebung erkennbar.
Die Rechtsprechung hat die Bilanz nicht in den Dienst eines bestimmten Interessenten gestellt.
Das juristische Schrifttum ist zum Teil widersprüchlich.Am bedenklichsten wiegt die ständige Erwähnung einer vorhandenen Ordnung,da regelmäßig der Versuch,sie zu interpretieren,unterbleibt.Eine Interessenabwägung wird trotz der von der Rechtsprechung vorgezeichneten Bahn nicht vorgenommen.Eine kritische Auseinandersetzung mit den Beiträgen der Betriebswirtschaftslehre,insbesondere mit den Bilanztheorien,unterbleibt fast vollständig.
Dennoch kann ein positives Ergebnis gezogen werden : die oft wiederholte Behauptung,es entspreche allein juristischer Betrachtungsweise,die Bilanz in die Dienste des Gläubigerschutzes zu stellen,hat sich als nicht richtig erwiesen. Gesetzgeber,Rechtsprechung und Rechtslehre sind insoweit nicht festgelegt.

1)Godin/Wilhelmi:Aktiengesetz vom 6.September 1965. Kommentar.3.Auflage bearbeitet von Wilhelmi,Hans und Sylvester Wilhelmi.Band I,Berlin 1967,S. 819

e.Eigener Lösungsversuch

e 1.Methodische Vorbemerkung

Es ist schon verschiedentlich angeklungen,daß es offenbar eine Reihe von Interessenten an der Bilanz gibt.Da nicht unterstellt werden kann,daß alle diese Personen gleichgerichtete Interessen haben,muß die Bilanz notwendigerweise unterschiedlich aussehen,je nachdem,welches Interesse sie bevorzugt behandelt.

Im folgenden soll nun versucht werden,die möglichen Interessenten der Bilanz zu benennen,ihre jeweiligen Interessen festzustellen,zu vergleichen und zu werten.Diesem Vorgehen liegt eine Methode der Rechtsfindung zugrunde,die man Interessenjurisprudenz nennt.Welcher Rang ihr als Auslegungsmethode innerhalb der zahlreichen Regeln zur Rechtsfindung zukommt,soll im Augenblick nicht weiter untersucht werden. Ihr Grundgedanke besteht darin,daß für die Entstehung der Rechtsnormen jeweils bestimmte Interessen kausal sind.Diese Interessen lösen beim Gesetzgeber "Sollvorstellungen" aus, die ihrerseits anläßlich der Kodifizierung in Gebote umgesetzt werden.[1] Da die Interessenjurisprudenz nur jene Interessen zur Geltung kommen lassen will,die der Gesetzgeber auch tatsächlich als die überwiegenden Interessen anläßlich der Kodifizierung anerkannt hat,wenn auch bei dieser Rechtsfindung ein ständiger Blick auf die Stärke der überwundenen Gegeninteressen geworfen werden soll,[2] liegt zunächst eine gesicherte Bindung des Richters an das geschriebene Recht vor,womit jedenfalls einer freien Rechtsschöpfung eine Absage erteilt ist.[3]

Wenn der Interessenjurisprudenz dennoch der Vorwurf gemacht wird,sie sei zuwenig gesetzestreu,da sie die Möglichkeit in sich schließe,von der Wertung des Gesetzgebers abzugehen und eigenständig zu werten,[4] so ist ein solcher Vorwurf zu präzisieren.Wie sich insbesondere den Ausführungen des Begründers dieser Methode,Philipp Heck,entnehmen läßt,ist ein

1)Larenz,Karl:Methodenlehre der Rechtswissenschaft.2.,neubearbeitete Auflage.Berlin,Göttingen,New York 1969,S.5o ff

2)Dubischar,Roland:Grundbegriffe des Rechts.Eine Einführung in die Rechtstheorie.Stuttgart,Berlin,Köln,Mainz 1968,S.89

3)ob allerdings dieses Ziel von der Freirechtsschule vertreten wird,wie oft zu lesen ist,muß bestritten werden.Vgl. dazu Kaufmann,Arthur:Freirechtsbewegung-lebendig oder tot ? In:JuS,5.Jg.(1965),S.1 ff

4)Canaris,Claus-Wilhelm:a.a.O.,S.1o1

solcher Vorwurf solange unberechtigt,solange die gesetzgeberische Wertung ohne Schwierigkeiten zu erkennen ist. Heck hat den Gedanken der "richtigen",das bedeutet bei ihm "gesetzestreuen" Auslegung immer betont,nur wollte er die Vorstellung beseitigen,die Aufgabe des Richters bestehe lediglich in einer logischen Subsumtion des Sachverhaltes unter eindeutige Gesetzesbegriffe.[1] Daß es Fälle gibt,in denen der Richter auch die eindeutig erkennbare gesetzgeberische Wertung beiseiteschieben kann,ist in der allgemeinen Rechtslehre unbestritten und somit kein Sonderproblem der Interessenjurisprudenz.

Ihre eigentliche Problematik liegt daher auch an einer anderen Stelle.Nicht ein Verstoß gegen gesetzgeberische Wertungen ist ihr Hauptproblem,sondern die Möglichkeit, diese Wertungen im Einzelfall auch tatsächlich zu erkennen. Die Zahl der Normen,denen eine eindeutige Wertung nicht zu entnehmen ist,ist unendlich groß.Oftmals,wie im Falle der Rechnungslegungsvorschriften,fehlt es sogar an der Benennung der in Frage kommenden Interessenten.In einem solchen Falle werden sich alle möglichen Parteien auf einen etwaigen Schutzcharakter berufen.

Auf dem Gebiet des Bilanzrechts wird die Abwägung der Interessen zusätzlich dadurch erschwert,daß eine Anzahl von Regeln von den Beteiligten akzeptiert wird,für die eine stichhaltige Begründung fehlt.Die Beteiligten sind aber oft geneigt,die Regeln als gerade in ihrem Interesse liegend auszulegen,so daß mittels einer solchen Scheinbegründung dem Gesetz dann doch eine bestimmte Zielrichtung unterstellt wird.

Formal stimmt daher der hier eingeschlagene Weg mit dem der Interessenjurisprudenz überein : es werden Interessenten benannt,ihre Interessen aufgezeigt und miteinander verglichen. Aufgrund einer Wertung haben bestimmte Interessen auszuscheiden,doch ist jeweils festzulegen,inwieweit ihre Interessen gänzlich außer acht bleiben.Entscheidend bei dieser Methode ist jedoch,daß die dabei vorgenommene Wertung sich nur insoweit auf das Gesetz stützen kann,als sie keiner vorhandenen Norm widerspricht.Es verbleibt also,bildhaft ausgedrückt,ein Kreis,in dem zahlreiche Wertungen Platz haben,die jeweils

1)vgl.die Nachweise bei Larenz,Karl:a.a.O.,S.55 ff

mit den außerhalb des Kreises befindlichen Rechtsnormen nicht kollidieren.Welcher Wertung man den Vorzug gibt,ist letztlich eine Frage des eigenen Wertsystems:welche Lösung man selbst für vertretbar hält.Nicht immer kann vorausgesagt werden,ob in einem Rechtsstreit diese Wertung akzeptiert wird.

e 2.Die Einzelinteressen

aa.Anteilseigner und Geschäftsführer

Der Gruppe der Anteilseigner gehören jene Personen an,die das Haftungskapital aufbringen.Mit dem Begriff Geschäftsführer sind die Träger der Bilanzpolitik gemeint,Personen also,die die Entscheidungen über Wertansätze u.ä. in der Bilanz fällen.Um die praktischen Konsequenzen einer solchen Begriffsbildung an einem Beispiel zu erläutern : Gemäß § 37 Abs.1 GmbHG sind die Geschäftsführer einer GmbH an Weisungen der Gesellschaftermehrheit gebunden.Selbst wenn die Gesellschaftermehrheit von diesem Recht lediglich insoweit Gebrauch macht,als sie den Geschäftsführern (im Sinne des GmbHG) Weisungen hinsichtlich der Bilanzaufstellung erteilt,ihnen im übrigen aber völlig freie Hand bei der Festlegung der Geschäftspolitik läßt,so sind diese Personen im hier verstandenen Sinne keine Geschäftsführer.
Dagegen ist nicht entscheidend,inwieweit sie Einfluß auf den Vorgang der Bilanzfeststellung haben.
Die Berechtigung,beide Interessengruppen zusammen zu behandeln,ergibt sich aus folgender Überlegung :

a.In einem konfliktlosen Zustand darf unterstellt werden, daß zwischen den möglicherweise angestrebten Zielsetzungen der Anteilseigner und Geschäftsführer keine Unterschiede bestehen,daß also denkbare Zielsetzungen der einen Gruppe auch solche der anderen Gruppe sein könnten.

b.Im Konfliktfall wiederum sind die Interessen der einen Gruppe nur durch die Gegeninteressen der anderen Gruppe erklärbar.

Damit ist bereits die Problematik des Interesses der der Unternehmung am nächsten stehenden Personen aufgezeigt.Vom Fall einer Einzelunternehmung abgesehen gibt es nicht mehr überschaubare Interessen einer Person,die in sich die Unternehmereigenschaften verkörpert,worin man diese auch im einzelnen erblickt.Die organisatorische Entwicklung der Unternehmungen,begünstigt durch ein Gesellschaftsrecht,das

teilweise den komplizierten Aufbau erzwungen hat (insbesondere im Aktienrecht),teilweise wegen seiner dispositiven Normen ermöglicht hat (wie im Recht der Personenhandelsgesellschaften),läßt diese nicht mehr als einheitliche Gebilde erscheinen,die sich nur noch gegen Störungen Dritter erwehren müssen,sondern hat auch innere Konflikte entstehen lassen.Die Behauptung,Gesellschaftsrecht sei Gemeinschaftsrecht,Gesellschaftsrecht zeichne sich gegenüber dem sonstigen Privatrecht gerade durch die G e m e i n s a m k e i t e n der Interessen aus,[1] stimmt daher nur bedingt : sie übersieht die unterschiedlichen ökonomischen und sonstigen Interessen,aus denen heraus Menschen Verbindungen mit Unternehmungen aufnehmen oder selbst gründen.Die These von der Gemeinsamkeit der Interessen wird widerlegt durch das Minderheitenproblem,mit dem ein Großteil aller Gesellschaften zu kämpfen hat und das beim jährlichen Streit um Dividenden und Gewinnanteile schärfste Konturen annimmt.

Die Bedeutung der Bilanz in dieser Situation ist offenkundig: wer die Bilanz aufstellt,verfügt über Kompetenzen.Die Bilanz ist somit ein Mittel der Kompetenzverteilung.Darin jedoch einen "primären Bilanzzweck" zu sehen,erscheint unzweckmäßig.[2] Es ist die Funktion eines jeden Aufgabenbereichs, Kompetenzen abzugrenzen,denn welchen Sinn sollte sonst die Zuweisung einer Tätigkeit haben als den,andere Personen auszuschließen.Erst die Möglichkeit,die jeweilige Aufgabe im eigenen (oder fremden) Interesse zu lösen,führt zu einer Zielsetzung.Daher kann eine Kompetenz immer nur die Voraussetzung dafür sein,eigene Ziele festzusetzen und auch durchzuführen.

Wie schon erwähnt,finden sich in der Rechtsprechung und im juristischen Schrifttum vereinzelt Hinweise auf das Interesse der Unternehmung bzw.der sie führenden Personen an der Bilanz.Interpretiert wurden diese Interessen ausschließlich durch die Betriebswirtschaftslehre.Trotz der hier vorhandenen Vielfalt der Meinungen,der zahlreichen Bilanztheorien und auch der moderneren Ansätze lassen sich einige Grundgedanken als regelmäßig wiederkehrend nachweisen.Da sie im wesentlichen

1)Hueck,Alfred:a.a.O.,S. 1
2)a.A.Stützel,Wolfgang:Bemerkungen zur Bilanztheorie.In: ZfB,37.Jg.(1967),S.326 ff

in der Auseinandersetzung mit der Dynamik entstanden sind, sei es in ablehnender oder zustimmender Art,die Dynamik auch die erwähnten Grundgedanken in besonders deutlicher Form enthält,soll im folgenden von deren Aussagen über die Zwecke der Bilanz ausgegangen werden.

Daß Schmalenbach den hier behandelten Personenkreis als Adressaten seiner dynamischen Bilanz angesehen hat,läßt sich eindeutig belegen.[1] Daß er zwischen Anteilseignern und Geschäftsführern keinen Unterschied machte,ist kennzeichnend für die gesamte dynamisch-pagatorische Richtung innerhalb der Bilanztheorien.Einen möglichen Konflikt zwischen beiden Personenkreisen schließen diese Auffassungen zwar nicht aus, doch soll dieser Konflikt nicht Auswirkungen auf die Gestaltung der Bilanz haben.[2] Das Ziel der dynamischen Bilanztheorie,einen periodengerechten,vergleichbaren Gewinn zu ermitteln,dient gleichermaßen allen Personen,ob sie nun die Unternehmung leiten,besitzen oder beide Funktionen wahrnehmen.Diese Lehre ist herrschend geworden : es gibt grundsätzlich ein richtiges Jahresergebnis,ein möglicher Konflikt um dieses Ergebnis muß sich daher auf der Ebene der Gewinnverteilung abspielen."Der Gewinn des Unternehmens liegt bereits vor,wenn darüber beschlossen werden kann,in welchem Verhältnis er einbehalten oder ausgeschüttet werden soll."[3]

Eine derartige Ansicht kann nur richtig sein,wenn ihr eine Gewinnkonzeption zugrunde liegt,die zu einem eindeutigen Ergebnis führt.Aber selbst wenn diese Voraussetzung vorläge, wäre immer noch zu fragen,ob die genannten Personen an einem solchen Ergebnis tatsächlich interessiert sind.

Was bezweckt nun die dynamische Bilanz mit ihrem Erfolgsausweis ? "Der für uns wesentliche Zweck der kaufmännischen Gewinnrechnung ist die Nötigung,den Erfolg des kaufmännischen Betriebes zum Zwecke r i c h t i g e r B e t r i e b s s t e u e r u n g festzustellen."[4] Daneben genannte Zwecke wie Rechenschaftslegung,Berechnung von Gewinnanteilen und

1)Schmalenbach,Eugen:Dynamische Bilanz.13.,verbesserte und erweiterte Auflage,bearbeitet von Richard Bauer.Köln und Opladen 1962,S.49 ff

2)vgl.Kosiol,Erich:Bilanzreform und Einheitsbilanz. 2.Auflage.Berlin-Stuttgart 1949,S.196

3)Gutenberg,Erich:Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre. Dritter Band.Die Finanzen.Berlin,Heidelberg,New York 1969, S.229 f

4)Schmalenbach,Eugen:a.a.O.,S.5o

Beobachtung von Strukturwandlungen stehen entweder im engen Zusammenhang mit der Betriebssteuerung oder sie sind als Randbedingungen zu berücksichtigen.[1)]

Eine so verstandene Gewinnkonzeption beinhaltet zwei Aspekte:

1.Die Kontrolle der Vergangenheit

2.Die Einschätzung der Zukunft

Beide Zielsetzungen sind gedanklich voneinander zu trennen. Schmalenbach hat dies nicht getan,doch das Studium seiner "Dynamischen Bilanz" zeigt,daß der periodengerechte Gewinn sowohl eine Kontrolle der in der Vergangenheit erzielten Wirtschaftlichkeit als auch eine Vorausschau erlauben soll. Die Feststellung,daß ein Mehrwert vorhanden ist,[2)] bezieht sich auf die Kontrolle.Die Aussage über die rechtzeitige Einstellung der Fahrtrichtung,die Notwendigkeit,Auftriebe zu erkennen,[3)] sind zukunftsgerichtete Formulierungen.Die dynamische Bilanz ist zugleich Resultatermittlungsbilanz und Steuerungsinstrument.[4)]

Die Methode,derer sich die Dynamik bei der Erreichung dieser Ziele bedient,besteht darin,Einnahmen und Ausgaben in Erträge und Aufwendungen umzuwandeln,sie zu periodisieren.Dabei bedient sich die Dynamik der Verursachungslehre ,die im Zusammenhang mit der Bilanzierung eingehender untersucht werden wird.

Aus bekannten,hier noch einmal zusammengestellten Gründen ist das Zurechnungsproblem nur begrenzt lösbar :[5)]

1.Von manchen Anstrengungen läßt sich im Zeitpunkt der Bilanzierung nicht sagen,ob sie zum Erfolg führen werden.

2.Nur selten ist die faktische Nutzungsmöglichkeit von Anlagegütern im voraus bekannt.

3.Oft ist der Geldbetrag selbst,der entstehen wird,unbekannt.

4.Im Falle von Preisschwankungen kommt es zur Verfälschung der Jahresergebnisse.

Eine auf meßtheoretischer Grundlage erfolgte Untersuchung hat ergeben,daß die dynamisch-pagatorische Bilanz zwar den Nominalsektor einer Unternehmung durch Messung zutreffend erfassen kann,nicht aber die Vorgänge im realen Bereich.[6)]

1)Schmalenbach,Eugen:a.a.O.,S.55 ff
2)ebenda,S.49
3)ebenda,S.5o
4)a.A.Schulze,Hans-Herbert:Zum Problem der Messung des wirtschaftlichen Handelns mithilfe der Bilanz.Berlin 1966,S.139: nur Resultatermittlungsbilanz
5)vgl.Leffson,Ulrich:Wesen und Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses.In:ZfbF,18.Jg.(1966),S.375 ff
6)Schulze,Hans-Herbert:a.a.O.,S.181

Derartige Mängel waren Schmalenbach jedoch bekannt.Nach seinen eigenen Worten ist die Bilanz nicht fähig,"den absoluten Gewinn völlig genau zu bestimmen,weil bei der Anlagen-, Vorrats- und Risikenbewertung Ungenauigkeiten und Schätzungsfehler unvermeidlich sind.Da aber diese Fehler sich von Jahr zu Jahr in der gleichen Richtung wiederholen,läßt sich eine relative Genauigkeit ziemlich sicher erzielen."[1)]
An die Stelle des absolut richtigen Periodenerfolges tritt damit eine wenigstens vergleichbare Kontrollgröße.Sie gibt nicht den "Mehrwert" in seiner genauen Höhe an,zeigt aber Veränderungen gegenüber den Vorperioden.Falschbewertungen und Fehleinschätzungen bewirken nach dieser Auffassung zwar, daß der "absolut richtige Periodengewinn" um bestimmte Beträge verändert wird,doch trifft jede Periode etwa das gleiche Fehlerausmaß,so daß die Vergleichbarkeit möglich sein soll.
Schmalenbach hat hierbei jedoch die Zweischneidigkeit der Bewertung außer acht gelassen.Stellt man sich die Erfolgskurve eines Betriebes in Form einer Kurve mit verschiedenen Maxima und Minima vor,"so würde nach der Schmalenbachschen Ansicht eine Falschbewertung lediglich eine Parallelverschiebung der Kurve zur Folge haben,d.h. die aus ihr entsprechend den einzelnen Perioden herausgeschnittenen Stücke blieben vergleichbar.Schmalenbach berücksichtigt dabei jedoch die Zweischneidigkeit der Bewertung nicht,denn diese würde zur Folge haben,daß die Falschbewertung ,d.h.ein etwaiger früherer unechter Periodenverlust,zu einem bestimmten Zeitpunkt als unechter Periodengewinn sichtbar würde."[2)]
Stellt man sich entgegen der Annahme Schmalenbachs vor,daß die Fehler von Periode zu Periode je nach den entwickelten Aktivitäten auch in unterschiedlicher Zahl anfallen,daß sie insbesondere auch quantitativ voneinander abweichen, daß sie in späteren Perioden eine entgegengesetzte Bewegung des Periodengewinns verursachen,daß von Periode zu Periode unterschiedliche Kompensationen erfolgen zwischen den einzelnen Fehlern einerseits und den Wirkungen des Zweischneidigkeitseffektes andererseits,bleibt von der Idee der Vergleichbarkeit kaum noch etwas übrig.
Es sind also Ermittlungsschwierigkeiten,die dem Kontrollgedanken entgegenstehen.

1)Schmalenbach,Eugen:a.a.O.,S.51
2)Muscheid,Werner:Schmalenbachs dynamische Bilanz. Köln und Opladen 1957,S.82

Fraglich ist,ob die Bilanz die in die Zukunft gerichtete Steuerungsfunktion übernehmen kann,ob sie also als Entscheidungsgrundlage anzusehen ist.

Dagegen sprechen weniger rechnerische Einwendungen,sondern grundsätzliche Bedenken.Sie ergeben sich aus der Frage,wie eine im wesentlichen an die Vorperiode anknüpfende Rechnung darüber entscheiden soll,wie sich der Unternehmer demnächst anzupassen hat.

Um nämlich darüber zu entscheiden,welcher Art die zukünftige Unternehmungspolitik sein soll,bedarf es einer Zukunftsrechnung.Ein Gewinn,mit dessen Hilfe die Unternehmung "gesteuert" werden soll,müßte zukünftiges Geschehen interpretieren.Dazu bedürfte es des ökonomischen Gewinns,der den Ansatz der Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten zu den jeweiligen Ertragswerten wiederzugeben hätte.[1] Gewinn wäre hier jener Betrag,der entnommen werden könnte,ohne das zukünftige Wohlstandsniveau zu gefährden.[2] Ein derartiger Gewinn,der schon wegen Verstoßes gegen das Realisationsprinzip mit den herkömmlichen Bilanzierungsregeln nicht vereinbar ist,wirft eine Reihe von Problemen auf,die noch nicht gelöst sind : erwähnt seien die Probleme der Einzel- oder Gesamtbewertung und des anzuwendenden Zinsfußes.Diesen Problemen sei hier nicht weiter nachgegangen.[3] Jedenfalls ist die Bilanz herkömmlicher Art,wie die zu ihrer Aufstellung angewendeten Regeln auch im einzelnen interpretiert werden, nicht in der Lage,eine Entscheidungshilfe für die zukünftige Unternehmungspolitik abzugeben.

Neuere Bilanzauffassungen stellen regelmäßig Zielsetzungen auf,die mit den traditionellen Regeln (Anschaffungswertprinzip,Realisationsprinzip,Imparitätsprinzip) nicht erreichbar sind.Zu ihnen gehört z.B. Adolf Moxter,der die Bilanz in den Dienst der finanziellen Zielvorstellungen der an der Unternehmung beteiligten Personen stellt.[4] Dabei geht er ebenfalls von den Personengruppen Geschäftsführer und Anteils-

1) Schneider,Dieter:Bilanzgewinn und ökonomische Theorie. In:ZfhF,15.Jg.(1963),S.464
2) ebenda,S.466
3) vgl.Asztély,S.:Das Ziel des Jahresabschlusses.In:ZfB,37.Jg. (1967),S.291 ff
4) Moxter,Adolf:Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie.In:ZfbF,18.Jg.(1966),S.37

eigner aus,deren Zielströme in den Bezügen bzw. in den Entnahmen liegen.[1] Um zu einer Aussage über die Realisierung der Zielströme zu gelangen,bedarf es nach Moxter anderer Instrumente als Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung.[2] Fraglich ist,ob Moxter die mit der Bilanz erfüllten Zwecke als überflüssig betrachtet.Die Handelsbilanz ist in ihrer derzeitigen Form zwar nicht geeignet,die Rolle eines Indikators zu übernehmen,der Richtung und Größenordnung möglicher Zielstromänderungen anzeigt; sie kann aber durch Begrenzung der Ausschüttungen eine Maximierung dieser Ströme ermöglichen. Moxter stellt selbst fest,daß sein finanzplanorientiertes Tableau den Ausschüttungssperrbetrag im Sinne der Kapitalerhaltungsproblematik nicht zu erfassen vermag.Dazu bedarf es statischer Kriterien,zB Kennziffern,die eine bestimmte Relation zwischen der Höhe des Zerschlagungskapitals und der Höhe des Fremdkapitals festlegen.[3] Auf die Ermittlung derartiger Sperrbeträge,woran man sie auch im einzelnen mißt,kann man selbst dann nicht verzichten,wenn man Moxters Vorschlag,die Ausschüttungsfähigkeit als reine Liquiditätsfrage zu sehen,[4] für ein sinnvolles Gebot hält.Eine derartige Regelung würde gegen den Kapitalerhaltungsgrundsatz verstoßen,der zwar unter Liquiditätsgesichtspunkten verbessert werden könnte,dessen Einhaltung damit allein aber nicht gewährleistet wäre.

Auf die traditionellen Regeln verzichtet auch die Kapitalflußrechnung im Sinne Busse von Colbes.Sie knüpft an die Tatsache an,daß eine Bilanz ohne zusätzliche Informationen keine Schlüsse auf zukünftige Einnahmen- bzw.Ausgabenströme zuläßt.Wichtige finanzielle Strömungsgrößen wie Bruttoinvestitionen und Tilgung des Fremdkapitals sind der Bilanz nicht oder nur durch Nebenrechnungen zu entnehmen.[5] Bestandserhebungen und Bewertungsprobleme spielen in dieser Rechnung keine Rolle mehr.[6]

1)Moxter,Adolf:a.a.O.,S.38
2)ebenda,S.45
3)ebenda,S.53
4)ebenda,S.55 f
5)Busse von Colbe,Walther:Aufbau und Informationsgehalt von Kapitalflußrechnungen.In:ZfB,36.Jg.(1966), 1.Ergänzungsheft,S.89 f
6)ebenda,S.114

Die Kapitalflußrechnung dient nicht nur den Interessen einer bestimmten Personengruppe,hier also den Geschäftsführern und Anteilseignern,sondern soll allen Informationsbedürftigen, seien es nun Eigen- oder Fremdkapitalgeber,Entscheidungshilfen geben.Hinsichtlich des Interesses der hier behandelten Personen wäre das Problem des ausschüttungsfähigen Betrages zu klären.Eine Abgrenzung des Umsatzüberschusses vom handelsrechtlichen Gewinn ,sofern man diesen traditionell ermittelt, ist nicht gelungen.Welcher Betrag ausgeschüttet werden kann, welcher Betrag der Steuer zu unterwerfen ist,kann aufgrund einer reinen Kapitalflußrechnung nicht ermittelt werden. Dazu bedarf es einer erneuten Einfügung von Schätzungsgrößen, wie z.B.Abschreibungsquoten. Im übrigen ist zu bedenken : zwar verzichtet die Kapitalflußrechnung grundsätzlich auf Bestands- und Bewertungserörterungen,doch ist nicht recht einzusehen,warum die Schätzung künftiger Finanzgrößen weniger problematisch sein soll.Daher ist es nur ein scheinbarer Vorteil,daß auf Bestandserhebungen und Bewertungsprobleme verzichtet wird.

Die in der Literatur anzutreffenden Meinungen über den Zweck der Bilanz sind nicht annähernd vollständig wiedergegeben, sofern sie die Sicht der Unternehmungsleitung zum Gegenstand haben.Dies erscheint deshalb als nicht erforderlich,weil bei aller Vielfalt der anzutreffenden Meinungen sich doch zwei Richtungen feststellen lassen,die jeweils gemeinsame Ziele haben.

1.Die traditionellen Bilanztheorien

So unterschiedlich ihre genannten Ziele im einzelnen auch sein mögen : mit den Ausnahmen Fritz Schmidt und Wilhelm Rieger, die entweder von den traditionellen Regeln abwichen (wie Fritz Schmidt durch die Bewertung auf der Basis von Tageswerten),oder aber die Richtigkeit der Periodenrechnung grundsätzlich in Frage stellten (wie Wilhelm Rieger,dessen "heutiger Wert" nicht zu ermitteln ist), knüpften alle Bilanztheoretiker an die in der Realität beobachteten Verfahrensregeln an und konstruierten auf dieser Grundlage bestimmte Ziele,die dann als erreichbar definiert wurden.

2.Die modernen Bilanztheorien

Sie unterscheiden sich von den traditionellen Theorien dadurch,daß sie die auf der Grundlage der bestehenden

Regeln aufgestellte Bilanz nicht mehr in den Dienst der von ihnen jeweils genannten Zielsetzungen stellen.Ob es sich um die Ermittlung eines ökonomischen Gewinns,einer synthetischen Bilanz[1] oder die Feststellung des Realisationsgrades der finanziellen Zielgrößen handelt : es geht den Autoren regelmäßig darum,den Informationsstand bestimmter Personengruppen zu verbessern.Die auf dieser Grundlage erarbeiteten Verbesserungen sind mit herkömmlichen Rechenwerken nicht erreichbar,so daß man neue Instrumente ausarbeitet.

Gemeinsam ist allen Bilanztheorien die Abstraktion vom eigentlichen Grund der Bilanzierung.Bilanziert wird zunächst nicht,weil der Bilanzaufsteller Informationen gewinnen will, sondern weil ihm der Gesetzgeber in den entsprechenden Vorschriften des Handels- und Gesellschaftsrechts die Bilanzaufstellung vorschreibt.Daß man dieses "Pflichtinstrument" mit einer Fülle von Auswertungsmöglichkeiten verbunden hat, bedarf einer Erklärung.Stützel wendet sich grundsätzlich dagegen,die Bilanz mit einer Fülle von unterschiedlichen Auswertungsmöglichkeiten zu belasten."Schreiben wir doch unsere rückschauend-kontrollierende Betriebsergebnisrechnung auf ein Blatt,unsere vorausschauenden Planungsrechnungen für Betriebe einschließlich der Finanzplanungsrechnung für den Finanzierungsbetrieb der gesamten Finanzierungsgemeinschaft eines Konzerns auf ein zweites und den aus der Buchführung zu entwickelnden Jahresabschluß für die Rechtspersonen und Haftungssubjekte auf ein drittes Blatt ! Wozu überhaupt eine Verzahnung? "[2]

Um diese Verzahnung" geht es den Bilanztheoretikern aber gerade.Ganz bewußt konstruieren sie ihre Rechenwerke auf der Basis der Uneignung des aus der Buchführung zu entwickelnden Jahresabschlusses,der denen,die er informieren soll,keine oder nur unzureichende Informationen gibt.Deutlich kommt dieser Gegensatz zwischen Stützel und den modernen Bilanztheoretikern bei der Empfehlung von Ausschüttungssperrvorschriften zum Ausdruck.Stützel ist der Ansicht,es genüge, "mit robusten,leicht justiziablen Höchstbewertungsvor-

1)Albach,Horst:Grundgedanken einer synthetischen Bilanztheorie.In:ZfB,35.Jg.(1965),S.21 ff
2)Stützel,Wolfgang:a.a.O.,S.334

schriften übertrieben hohe Wertansätze für die Aktiven zu verhindern,"[1] womit deutlich wird,daß er auf traditionelle Regeln abstellt,die es lediglich neu zu interpretieren gilt. Dagegen ist nach anderer Auffassung dem Problem der Ausschüttungssperre mit der Bewertung von Aktiven überhaupt nicht beizukommen.[2]

Stützel sieht den Grund derartiger "Verzahnungen" in der Terminologie des Aktienrechts,da die dort verwendeten Begriffe wie "Jahresergebnis" oder "Gewinn" die Tendenz provozieren müßten,diese Begriffe dem anzunähern,"was man in Entscheidungskalkülen unter "Gewinn" oder "Ertrag" verstehen könnte."[3]

Diese Erklärung vermag,es sei nochmals wiederholt,den Motivationen der jüngsten bilanztheoretischen Auseinandersetzungen nicht gerecht zu werden.Daß die Konzeption etwa einer Kapitalflußrechnung im Sinne Busse von Colbes geeignet ist, ihre Existenz "auf einem dritten Blatt" zu entfalten,ist ganz sicher unbestritten.Aber es geht Busse von Colbe gar nicht darum,den Unternehmungen vorzuschlagen,neben der Bilanz ein besser informierendes Rechenwerk aufzustellen,sondern er bezweifelt den Informationsgehalt der handelsrechtlichen Bilanz für die Unternehmung u n d auch für die anderen beteiligten Personen überhaupt.

Damit stellt sich die Frage,ob die Bilanz für die Unternehmungsleitung trotz ihrer allgemein behaupteten Unzulänglichkeit einen Zweck erfüllt.

Die Frage ist zu bejahen,weil die Bilanz mit Wirkungen verbunden ist,die teils auf rechtlichem,teils auf tatsächlichem Gebiet liegen.Es ist die eigentliche Problematik sämtlicher Verbesserungsvorschläge,daß sie aus der Bilanz ein neutrales Instrument machen wollen.Hier liegt auch die Gemeinsamkeit mit den älteren Bilanztheorien.Zentral ist jeweils die Frage,welche Zahlen benötigt werden,um bestmöglichst zu disponieren.Daß die Dispositionen der Unternehmungsleitung dadurch bereits beeinflußt werden,wurde übersehen.So fordert Schmalenbach den Ausweis eines periodengerechten Gewinns, <u>übersieht</u> jedoch,daß er die Lage der Unternehmung,die er

1)Stützel,Wolfgang:a.a.O.,S.324
2)Moxter,Adolf:a.a.O.,S.55 f
3)Stützel,Wolfgang:a.a.O.,S.335

damit beschreiben will,durch den Ausweis dieses Gewinnes bereits wieder entscheidend beeinflußt,sei es durch Gewinnbeteiligungen,durch daran anknüpfende Steuerzahlungen,durch auslösendes Verhalten von Arbeitnehmern,Gläubigern usw. .[1)]
Die entscheidende Frage des Gewinnausweises soll nach Auffassung der dynamisch-pagatorischen Richtung nicht mit der Frage der Gewinnverwendung verbunden werden.[2)] Damit sind in den Bilanztheorien die Interessen der hier genannten Personen nur scheinbar berücksichtigt.Das Streben nach Objektivität,verbunden mit dem Wunsch,möglichst allen potentiellen Interessenten sinnvolle Daten zu geben, geht auf Kosten der Beschreibung bilanziellen Verhaltens in der Wirklichkeit, vermag im übrigen die Interessen der hier genannten Personen nicht zu erklären.
Die Spielräume,die die traditionellen Regeln bei der Aufstellung einer Bilanz dem Bilanzierenden gewähren,die Wahlrechte,die der Gesetzgeber für die aktienrechtliche Bilanz geschaffen hat,erlauben dem Bilanzierenden,trotz des grundsätzlichen Vergangenheitsaspektes der Bilanz zukünftige Ereignisse zu berücksichtigen.Ein solches Verfahren,obwohl oft als Bilanzmanipulation bezeichnet,erscheint durchaus als rational.Die Interpretation vergangener Ereignisse aus der Sicht der Zukunft gestattet es,die traditionell mit der Bilanz verfolgten Ziele zu erreichen,insbesondere die Ermittlung eines ausschüttungsfähigen Betrages zu ermöglichen,ohne dabei zukünftige Wirkungen unberücksichtigt zu lassen.
Die von der Betriebswirtschaftslehre entwickelten Substanz- und Kapitalerhaltungskonzeptionen,handle es sich um reproduktive,relative,leistungsmäßige,qualifizierte oder leistungsäquivalente Formulierungen,versuchen,die Zukunft zu berücksichtigen,indem sie als Gewinn nur den Betrag gelten lassen wollen,der in bestimmter Weise einer eingetretenen Entwicklung, die sich in einem besonderen Maßstab niederschlägt, Beachtung schenkt.Die Realität bedient sich derartiger Verfahren,denen zumeist komplizierte rechnerische Überlegungen zugrunde liegen, nur selten,weil sie die zukünftigen Ereignisse in viel umfassenderer Form berücksichtigt.

1)vgl.Schneider,Dieter:Neue Aufgaben der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.In:Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht.Herne 1968,S. 144
2)Kosiol,Erich:a.a.O.,S.196

Um zukünftige Geldströme zu berücksichtigen,bedarf es daher nicht unbedingt einer Kapitalflußrechnung.In der Bilanz kann die Bilanzierung und Bewertung mit Rücksicht auf diese zukünftigen Ereignisse weitgehend beeinflußt werden.Die damit verbundene Kritik an der Legung stiller Reserven ist daher zurückzuweisen,sofern die Maßstäbe für das Ausmaß einer stillen Reserve entweder aus der Vergangenheit oder der Gegenwart (dem Bilanzstichtag),nicht aber aus der Zukunft entnommen werden.

Problematisch wird das Vorgehen des Bilanzaufstellers im Hinblick auf den hier behandelten Personenkreis dadurch, daß die Interessen der Anteilseigner und der Geschäftsführer unterschiedlich gelagert sein können.

Eine Interessendifferenzierung ist solange nicht notwendig, solange es allein um den Einsatz der Bilanz als Informations- und Kommunikationsinstrument gegenüber einer Öffentlichkeit im weitesten Sinne geht.Sofern es darum geht,eine Bilanz für die Öffentlichkeit zu publizieren,den Gläubigern eine Entscheidungshilfe zu geben und dem Finanzamt den handelsrechtlichen Ausgangspunkt zu verschaffen,sind Konflikte im Zentrum der Unternehmung kaum denkbar,da das Interesse jeder beteiligten Person,ob in der Funktion eines Geschäftsführers oder eines Anteileigners,gleichgerichtet sein wird. Von dieser Gleichrichtung der Interessen wird dort nicht mehr gesprochen werden können,wo es um den finanziellen Betrag geht,der zur Ausschüttung gelangt.Der hier möglicherweise entstehende Konflikt sei im folgenden an den unterschiedlichen Gesellschaftsformen untersucht.

Zunächst sei die Aktiengesellschaft betrachtet.

Nach Wiethölter gibt es drei Typen von Aktiengesellschaften, sofern man sie unter dem Verhältnis der Verwaltung zu den Aktionären sieht.[1)]

1.Konfliktlose Gesellschaften.Bei ihnen besteht zwischen den Anteilseignern und den Geschäftsführern (Vorstand) Identität.Konflikte können zwar zwischen Personen ausbrechen, nicht aber zwischen scharf trennbaren Gruppen,da jede Person grundsätzlich beide Funktionen wahrnimmt.

1)Wiethölter,Rudolf:Interessen und Organisation der Aktiengesellschaft im Amerikanischen und Deutschen Recht. Karlsruhe 1961,S.66

2.Gesellschaften,die sich in mehr oder weniger "totaler" Abhängigkeit von einem Großaktionär befinden.Sofern noch eine genügend große Anzahl von Kleinaktionären vorhanden ist,d.h.der Fall der Identität zwischen Anteilseignern und Verwaltung noch nicht gegeben ist,werden zwar Konflikte auftreten.Der wirtschaftlich Hauptbeteiligte wird jedoch regelmäßig in der Lage sein,seine Interessen durchzusetzen, weil er sowohl die Verwaltung als auch die Hauptversammlung beherrschen wird.Die Kleinaktionäre werden oft die Funktion von Obligationären haben.
3.Gesellschaften,deren Kapitalanteile nur von Kleinaktionären gehalten werden.Es sind die sogenannten "Publikumsgesellschaften",bei denen,wie die Realität zeigt,nicht die Kleinaktionäre die Macht besitzen,sondern die Vorstände die Gesellschaft souverän führen.Hier ist die Identität zwischen Anteilseignern und Geschäftsführern vollständig aufgehoben.

Ehe die Regelung der Gewinnentstehung und Gewinnverwendung im Aktiengesetz betrachtet wird,sollen zunächst davon unabhängig die möglichen Interessen der Anteilseigner und der Geschäftsführer genannt werden.Es handelt sich dabei um eine Typisierung,die im Einzelfall von einer Person durch ein gegensätzliches Verhalten zwar grundsätzlich eingeschränkt werden kann,die aber dennoch das Verhalten der Mehrzahl erklären dürfte.
Die Typisierung wird aus der von Wiethölter aufgestellten Beziehungsart zwischen Verwaltung und Aktionären entnommen. Danach würde dem Fall 1 ein Typ des sogenannten Anlageaktionärs entsprechen,dem man unterstellen darf,daß er an der Erhaltung der Unternehmung interessiert ist.Seine Verbundenheit mit der Gesellschaft,die im Kapitalbesitz und der persönlichen Mitarbeit zum Ausdruck kommt,wird dazu führen,daß er jederzeit bereit sein wird,persönliche "Entbehrungen" in Kauf zu nehmen,um die Unternehmung zu erhalten. Ein Interessenkonflikt kann also grundsätzlich ausgeschlossen werden.Einen "lästigen Gesellschafter" wird die Mehrheit,sofern dies möglich ist,abfinden.Es handelt sich um den typischen Fall einer "Familiengesellschaft".

Im Fall 2 wird zunächst die Person des Großaktionärs von Bedeutung sein.Es kann sich um einen freien Aktionär handeln, aber auch um eine andere Gesellschaft (Konzernaktionär).Sowohl der freie Aktionär als auch der Konzernaktionär können aus zwei Motiven die Beteiligung erworben haben.Sie können die Absicht haben,die Aktien der Gesellschaft als reines Spekulationspapier zu betrachten,daher bereit sein,die Aktien jederzeit zu veräußern.In diesem Fall werden sie keinen allzu bedeutenden Einfluß auf die Verwaltung ausüben, da es zur Geltendmachung eines derartigen Einflusses einer gewissen Zeit bedarf.Sie werden vielmehr versuchen,ihre Ziele im Rahmen der Hauptverwaltung durchzusetzen,wobei es nunmehr entscheidend darauf ankommt,welche Rechte sie dort geltend machen können.
Doch dürften diese Fälle nicht die Regel sein,vielmehr werden derartige Beteiligungen grundsätzlich aus Motiven langfristiger Natur erworben."Die Tatsache,daß ein großer Aktienbesitz nicht so leicht abgestoßen werden kann,ohne dabei einen Verlust zu erleiden,bedingt eine grundsätzlich engere Bindung dieses Aktionärs an das Unternehmen."[1] Das kann bei entsprechender Einflußnahme auf die Verwaltung zu einer Identität beider Interessen führen.
Die Kleinaktionäre werden diese Verbundenheit zu der Gesellschaft nicht besitzen.Obwohl auch unter ihnen die verschiedenartigsten Typen vorhanden sein werden,wobei auch der Spekulationsaktionär häufig angetroffen werden kann,darf unterstellt werden,daß sie an einer genügend hohen Dividende am stärksten interessiert sind.Dem Argument der Gesellschaft, es seien Finanzierungsmittel notwendig,werden sie die Möglichkeit der Finanzierung über den Kapitalmarkt entgegenhalten.Die Übermacht des Großaktionärs wird eine Identifikation der"kleinen"Aktionäre mit der Unternehmung verhindern.

Im Fall 3 wird dieses Interesse der Kleinaktionäre ebenfalls vorherrschend sein.Psychologisch könnte es jedoch von Bedeutung sein,daß die Kleinaktionäre in den Hauptversammlungen nicht ständig die Macht des Großaktionärs verspüren,so daß sie sicherlich eher geneigt sein werden,die Verwaltung zu unterstützen.

Die Interessen,so unterschiedlich sie im einzelnen gelagert

1)Weisser,Karl-Friedrich:Der Gewinn der Aktiengesellschaft im Spannungsfeld zwischen Gesellschaft und Aktionären. Berlin 1962,S.34

sein mögen,laufen jeweils auf eine ganz bestimmte Haltung zur Gewinnausschüttungspolitik hinaus.Diese Haltung hängt davon ab,ob das Eigeninteresse an der Maximierung des Gewinnstromes zwischen Gesellschaft und dem Beteiligten oder aber das Interesse an der bestmöglichsten Sicherung der Unternehmung höher bewertet wird.Die Verwaltung wird regelmäßig das zuletzt genannte Interesse verfolgen.Fraglich ist, wer sich bei widerstreitenden Interessen durchzusetzen vermag.

Vor der Zeit des Aktiengesetzes von 1937 beschloß die Generalversammlung über die Feststellung des Jahresabschlusses und Verteilung des Reingewinns,vgl. § 26o Abs.1 HGB. Da die Aktionäre gemäß § 213 HGB auf die Verteilung ausgewiesener Gewinne einen Anspruch hatten,der ihnen auch durch einen Mehrheitsbeschluß nicht genommen werden konnte,weil gegen einen solchen Beschluß eine fünfprozentige Minderheit gemäß § 273 Abs.3 Satz 2 HGB ein Vetorecht hatte,blieb der Gesellschaft in den meisten Fällen nur die Möglichkeit,den Gewinn so auszuweisen,daß die Fortsetzung der Gesellschaft gesichert war.Es ging in dieser Phase der aktienrechtlichen Entwicklung nicht nur darum,den Gewinn dem Zugriff,sondern schon der Kenntnis der Aktionäre zu entziehen.[1)]

Das Reichsgericht bestätigte diese Praxis.Es ließ eine bewußte Kürzung der Gewinnansprüche durch entsprechende Bewertung zu,solange das "nach gewissenhafter,sorgfältiger kaufmännischer Abwägung aller Verhältnisse notwendig (war), um das Unternehmen für die nächste Zukunft ... lebens- und widerstandsfähig zu halten."[2)]

Das Aktiengesetz von 1937 verlagerte die Zuständigkeit für die Feststellung des Jahresabschlusses auf den Vorstand und Aufsichtsrat.Die Verteilung des Reingewinns nahm die Hauptversammlung vor,doch war sie dabei an den ausgewiesenen Gewinn gebunden. Die Bildung offener Rücklagen gehörte zu dem Gewinnentstehungsvorgang.

Obwohl damit das Vetorecht der Minderheit gegen die Bildung offener Rücklagen beseitigt war,ein wirtschaftliches Bedürfnis,Gewinne "zu verstecken",insoweit nicht mehr gegeben war,

1)von Falkenhausen,Bernhard Freiherr:Verfassungsrechtliche Grenzen der Mehrheitsherrschaft nach dem Recht der Kapitalgesellschaften(AG und GmbH).Karlsruhe 1967,S.5o

2)RGZ-Urteil vom 11.2.1927 II 94/26,Bd.116,S.119(133)

wurde aus "volkswirtschaftlichen Erwägungen",die allerdings nicht näher umschrieben wurden,die Legung "stiller Reserven" nicht verboten.[1)]

Damit hatte das Aktiengesetz von 1937 die organisatorischen Voraussetzungen geliefert,um dem Interesse des Vorstands in einem möglichen Interessenkonflikt mit den Anteilseignern Vorrang zu verschaffen.Sofern der Vorstand durch den oder die Anteilseigner beherrscht wurde,waren deren Interessen entscheidend.

An dieser Regelung knüpfte die Kritik an,die zur Schaffung eines neuen Aktiengesetzes führte.

> "Unsere Rechts- und Wirtschaftsordnung beruht auf der Anerkennung und dem Schutz des privaten Eigentums und der freien Verfügung über das Eigentum ... Richtlinie aller aktienrechtlichen Regelungen muß daher die Fragestellung sein,ob die einzelne Regelung der Stellung der Aktionäre als der wirtschaftlichen Eigentümer entspricht..."[2)]

Die Rekurrierung auf das "wirtschaftliche Eigentum des Aktionärs" gibt jedoch solange nichts her,solange man diesen Begriff nicht konkretisiert.Großfeld hat gezeigt,daß man sich dieses Begriffs im Sinne des jeweils gewünschten Ergebnisses bedienen kann.Derselbe Bundesjustizminister, der unter dem Stichwort des "wirtschaftlichen Eigentums des Aktionärs" eine Gesetzesreform mit dem Ziel vorgenommen hat, die Stellung des Aktionärs zu verbessern,hat in einem Prozeß vor dem Bundesverfassungsgericht (Feldmühle-Urteil) die Enteignung des Aktionärs aufgrund des Umwandlungsgesetzes mit der tatsächlichen Entwicklung des Kleinaktionärs zum"Rentner" begründet,die den Verlust dieser Stellung rechtfertigen soll.Das "wirtschaftliche Eigentum" stand dem Verlust der Aktionärseigenschaft nicht entgegen.[3)]

Eine bedeutsame Konsequenz,die der Gesetzgeber aus dem "wirtschaftlichen Eigentum" gezogen hat,ist die verbesserte Stellung der Aktionäre innerhalb des Prozesses der Gewinnentstehung (im bilanziellen Sinne) und der Gewinnverwendung.

1)von Falkenhausen,Bernhard Freiherr:a.a.O.,S.51
2)Entwurf eines Aktiengesetzes und eines Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz.(Regierungsentwurf). Bonn 1962,S. 92 f
3)Großfeld,Bernhard:Aktiengesellschaft,Unternehmenskonzentration und Kleinaktionär.Tübingen 1968,S.191 ff mit Hinweis auf BVerfG Bd.14,S.271 f (BVerfG-Urteil vom 23.5.1960,1 BvL 16/60,Bd.14,S.263

Die Verwaltung stellt gemäß § 172 AktG den Jahresabschluß fest. § 58 Abs.2 Satz 1 gestattet ihr,bis zur Hälfte des Jahresüberschusses in die freien Rücklagen einzustellen. Der verbleibende Betrag ist nach § 174 Abs.1 der Hauptversammlung zur Beschlußfassung über die Verwendung des Reingewinns zu überlassen.Dabei ist die Hauptversammlung an den festgestellten Jahresabschluß gebunden,§ 174 Abs.1 Satz 2. Sieht man diese Vorschriften im Zusammenhang mit den Maßnahmen gegen "Unterbewertungen",so zeigt sich die verstärkte Stellung des Aktionärs.Es wird eine Frage des Kräfteverhältnisses sein,ob und in welchem Ausmaß Aktionäre sich durchsetzen werden,deren Interesse an einer langfristigen Unternehmenspolitik entweder gering ist,oder aber deren Fähigkeit,die Gefahren einer zu hohen Gewinnausschüttung in bestimmten Situationen zu erkennen,nicht genügend ausgebildet ist.

In jedem Fall wird der Verwaltung zu unterstellen sein,daß sie die ihr zustehenden Spielräume und Wahlrechte konsequent in ihrem Sinne,das heißt im Sinne einer Erhaltungspolitik, ausnutzt.Das ist ein Gegengewicht gegen die verbesserte Stellung der Hauptversammlung.Dennoch wird man die Entscheidung des Gesetzgebers als eine verfehlte Maßnahme ansehen müssen.Die Entscheidung über die Gewinnverwendung ist eine Geschäftsführungsmaßnahme,die nur von der Verwaltung getroffen werden kann.Die Informationen,die sie voraussetzt, haben die Aktionäre nicht und erhalten sie auch nicht mit den üblichen Jahresabschlüssen.Den Rechnungslegungsvorschriften kann man die Tendenz entnehmen,eine zukunftsbezogene Bilanzierung und Bewertung möglichst zu verhindern. Inwieweit dies erreicht werden wird,wird zu einem nicht geringen Teil von den aktienrechtlichen Pflichtprüfungen bzw. den Wirtschaftsprüfern abhängen. Jedenfalls besteht die Möglichkeit,daß aufgrund der gegebenen Konstellation die Aktiengesellschaften den Aktionären über die Bilanz hinaus verbesserte Informationen geben werden : dann nämlich,wenn die Verwaltung mit dem traditionellen Rechenwerk den Aktionären nicht mehr erläutern kann,daß eine maximale Ausschüttung zum Schaden der Gesellschaft führen wird.

Bis zu einem solchen Zeitpunkt ist daher im Aktienrecht ein gewisser Widerspruch vorhanden : dem Aktionär wird eine

Entscheidung abverlangt,für die er aus der Natur der Sache heraus weder kompetent ist,bei der noch dazu gewährleistet ist,daß er in kritischen Zeiten sein Eigeninteresse zurückstellt.

Die Entwicklung,die das AktG 1965 eingeleitet hat,findet auch unter Juristen,die sich seit langem bemüht haben,die Stellung des Aktionärs zu verbessern,keinen Beifall.Erwähnt sei die bedeutende Schrift von Kronstein und Claussen,die den Begriff der gläsernen,aber verschlossenen Bilanz geprägt haben.Verbesserte Bilanzierungsvorschriften werden von ihnen bejaht,nicht jedoch wird die Entscheidungsbefugnis über die Gewinnverteilung akzeptiert,da dies eine Geschäftsführungsmaßnahme sei.[1)]

Auch die Rechtfertigung mit dem "wirtschaftlichen Eigentum" wird von ihnen abgelehnt,da eine Vielzahl von Mitgliedern eine Aufgliederung der Verfügungssphäre notwendig macht,die bei schlichtem Sacheigentum nicht vorzustellen ist.Jedenfalls gibt der Begriff keine zwingende Stellungnahme zum Gewinnverteilungsrecht ab.[2)]

Bei den anderen Gesellschaftsformen spielt der Interessenkonflikt zwischen den Anteilseignern und Geschäftsführern nicht die Rolle,die er bei der Aktiengesellschaft einnimmt. Während sich bei der Aktiengesellschaft in der Form der Publikumsgesellschaft der Konflikt aus der Natur der Sache ergibt,kommt es bei den anderen Gesellschaftsformen,bei denen zwischen den Anteilseignern und den Geschäftsführern regelmäßig ein engeres Band besteht,auf die Art der Beziehungen untereinander an.Persönliche Konflikte können bedeutsam werden,andererseits sind die Voraussetzungen einer Verständigung viel eher gegeben als bei einer Gesellschaft, bei der Verwaltung und Anteilseigner lediglich einmal im Jahr miteinander konfrontiert werden.

Bei der GmbH darf als Gesellschaftstypus der Fall unterstellt werden,in dem die Mehrheit der Anteilseigner personalmäßig oder wenigstens interessenmäßig mit der Geschäftsführung

1)Kronstein,Heinrich,Carsten-Peter Claussen:Publizität und Gewinnverteilung im neuen Aktienrecht.Frankfurt a.M.1960, S.12o
vgl.auch Wiethölter,Rudolf:a.a.O.,S.337
2)Kronstein,Heinrich,Carsten-Peter Claussen:a.a.O.,S.129

übereinstimmt.Es fragt sich,inwieweit sie ihr Interesse gegen eine Minderheit durchsetzen kann.
Die Rechtslage entspricht etwa den Grundsätzen,wie sie unter der Herrschaft des im HGB verankerten Aktienrechts für die Aktiengesellschaft galten.Die Gesellschafter haben gemäß § 29 Abs.1 GmbHG Anspruch auf die Verteilung des ausgewiesenen Bilanzgewinns.Die Bildung offener Rücklagen aus dem Bilanzgewinn ist nur mit Zustimmung aller Gesellschafter möglich.Mehrheitsbeschlüsse,die den ausgewiesenen Gewinn von der Verteilung ausschließen,können wegen Verletzung des Gewinnanspruchs der Gesellschafter angefochten werden.[1] Da dieser Anspruch in keiner Weise eingeschränkt ist,kann das entscheidende Gericht in einem Streitfall keine Überlegungen über die konkrete Situation anstellen, in der sich die GmbH befindet und aus der heraus es besser wäre,eine Ausschüttung zu unterlassen."Die Bildung von Rücklegen ist nicht etwa unabhängig von ausdrücklichen Satzungsbestimmungen allein deshalb zulässig,weil sie wirtschaftlich vernünftig ist,"[2] heißt es in einem Urteil des OLG Düsseldorf aus dem Jahre 1962.Damit besteht für die Geschäftsführung,falls mit einer Zustimmung zur Gewinneinbehaltung durch bestimmte Gesellschafter nicht zu rechnen ist (es wird sich regelmäßig um Minderheiten handeln,da die Geschäftsführung wegen der jederzeitigen Weisungsbefugnis gegen eine Mehrheit von Gesellschaftern nichts unternehmen könnte),die Notwendigkeit,bei der Bewertung der zu bilanzierenden Positionen der künftigen Entwicklung Rechnung zu tragen,da die Feststellung des Jahresabschlusses gemäß § 46 Nr.1 i.V. mit § 47 Abs.1 mit der Mehrheit der Stimmen erfolgt,gegen den Widerspruch einer Minderheit damit möglich ist.
Doch fragt sich,wie weit die Gesellschaftermehrheit bzw. die Geschäftsführung dabei gehen kann.Würde man ihr ein unbeschränktes Recht zubilligen,der künftigen Entwicklung Rechnung zu tragen,wäre der oben genannte Gewinnanspruch weitgehend ausgehöhlt.Es ist daher problematisch,inwieweit

1)von Falkenhausen,Bernhard Freiherr:a.a.O.,S.55
2)OLG Düsseldorf,Urteil vom 6.12.1962,6 U 126/62, NJW 1963,S.2080(2081)

die vom Reichsgericht für die Aktiengesellschaft entwickelten Rechtsgrundsätze auch für die GmbH gelten. Ballerstedt lehnt dies ab,weil die GmbH "in zahlreichen Fällen" in erster Linie als Erwerbszweck der Gesellschafter diene,[1] so daß eine davon losgelöste,nur die Erhaltung des Unternehmens bewirkende Betrachtungsweise,nicht statthaft sei.Dieser Ansicht entspräche ein Urteil des Reichsgerichts aus dem Jahre 1918,das im folgenden ausführlich zitiert werden soll,weil es den Interessenkonflikt zwischen der Gesellschaftermehrheit auf gesicherten Bestand des Unternehmens und den persönlichen,finanziell bedingten Interessen einer Minderheit zu schlichten hatte.Es hat eindeutig für den Minderheitsgesellschafter Partei ergriffen.

"Wenn,wie die Beklagte behauptet hat,zu der nach Beendigung des Krieges vorzunehmenden Instandsetzung der Autodroschken ein Betrag von 6o ooo M für die Beschaffung neuer Reifen und ein solcher von 3o ooo M für die Ausbesserung von Schäden aufgewandt werden muß,wenn unter großen Kosten eine neue Werkstattorganisation aufzubauen ist,wenn die Einarbeitung neuer Arbeiter und die Wiedereinrichtung der Werkzeugmaschinen für die Herstellung von Automobilen erhebliche Kosten verursachen,auch die Beschaffung von Rohstoffen für eine neu in die Wege zu leitende Fabrikation bedeutende Schwierigkeiten machen wird,und wenn weiter am 31.Dezember 1915 damit gerechnet werden mußte,daß der Geschäftsbetrieb der kommenden Jahre statt eines Gewinnes einen Verlust bringen werde,so mag es vom Standpunkt einer vorsichtigen Geschäftsführung aus zweckmäßig,ja vielleicht im Interesse der Erhaltung des Unternehmens geradezu notwendig gewesen sein,aus dem Reingewinne des Jahres 1915 in Höhe von 111 ooo M eine Rücklage zu bilden,statt den Betrag unter die Gesellschafter zu verteilen.Das alles hat jedoch mit der Bewertung der vorhandenen Vermögensgegenstände nach dem Stande vom 31.Dezember 1915 nichts zu tun.Vielmehr ergibt die eigene Darstellung der Beklagten, daß die Sonderabschreibung der 111 ooo M lediglich zur Deckung künftiger Betriebsaufwendungen,Anschaffungskosten oder Geschäftsverluste dienen sollte.Dieser Verwendung des Reingewinns hat die Klägerin mit Recht widersprochen."[2]

Ob das Urteil in dieser Form heute noch Bestand hat,kann grundsätzlich weder bejaht noch verneint werden.Sicherlich wird ein derart klares Bekenntnis gegen den Unternehmenserhaltungsgedanken auf Kosten der Gesellschafter nicht mehr erfolgen.Wo aber die Grenzen der Sicherungspolitik liegen, kann generell nicht festgelegt werden,da der Richter eine Vielzahl von Gesichtspunkten abzuwägen hat.Die Bildung

1)Ballerstedt,Kurt:Kapital,Gewinn und Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften.Tübingen 1949,S.94
2)RGZ-Urteil vom 6.12.1918,II 222/18,Bd.94,S.213(215)

stiller Reserven soll "mit der Struktur einer GmbH" nicht im Widerspruch stehen,heißt es bei Walter Schmidt.[1)]
Damit könnte folgendes gemeint sein : je mehr die GmbH personalmäßig strukturiert ist,d.h.je mehr sich die GmbH einer Personengesellschaft nähert und je mehr die GmbH-Beteiligung für die einzelnen Gesellschafter die Existenzgrundlage bildet, um so mehr ist zwar einerseits auf den fortdauernden Bestand der Unternehmung zu achten,andererseits aber auch das Interesse des einzelnen Gesellschafters an der Erzielung von Einkünften zu berücksichtigen.Hier treffen die vom Reichsgericht entwickelten Rechtsgrundsätze,die es der Gesellschaft in der Form einer Aktiengesellschaft bis zum Jahre 1965 erlaubten,jede irgendwie begründbare Investition in der Zukunft zum Anlaß einer Dividendenkürzung zu nehmen,nicht zu. Das liegt an dem engeren bzw. entfernteren Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern.Doch auch das zum GmbHG ergangene Urteil des Reichsgerichts dürfte insoweit keinen Bestand haben,als es trotz einer konkreten Gefahrenlage für den Bestand der Gesellschaft die Berücksichtigung künftiger Ereignisse am Bilanzstichtag ablehnte.Hier hätte z.B.geklärt werden müssen,ob die Unterlassung bestimmter Investitionen kausal für einen späteren Zusammenbruch sein könnte,welche Investitionen demgegenüber nicht allein einer Einkunftserhaltung,sondern einer Einkunftsvergrößerung zu dienen hätten.
Diese Tendenz wird bei der Personengesellschaft noch verstärkt.Die Erhaltung des "Unternehmens an sich" ist jeweils mit der Existenzsicherung des einzelnen Gesellschafters in Übereinstimmung zu bringen.
Zusammenfassend kann daher gesagt werden : die in der Betriebswirtschaftslehre entwickelten Bilanztheorien,seien sie nun traditioneller Art wie die dynamische Bilanz,oder seien sie moderner Art wie die Kapitalflußrechnung Busse von Colbes,sehen in der Rechnungslegung jeweils ein neutrales Instrument,das den Geboten der Objektivität zu gehorchen hat. Angesichts der Struktur des Gesellschaftsrechts und der unterschiedlichen Interessen der Beteiligten ist dies nicht möglich,weil die Bilanz mit bestimmten Wirkungen verbunden ist.

1) Schmidt,Walter,in:Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung.6.Auflage,1.Band. Berlin 1956,S.563

bb.Gläubiger

Fraglich ist,inwieweit bei der Aufstellung der Bilanz auf die Interessen der Gläubiger Rücksicht zu nehmen ist. Aufgrund mancher Veröffentlichungen möchte man meinen,die Bilanz sei das Sicherungsmittel des Gläubigers überhaupt, als gewährleiste sie allein den Rückfluß der von ihm zur Verfügung gestellten Mittel.[1] Derartige Ansichten interpretieren dann auch die bestehenden Bilanzierungsregeln als gerade im Gläubigerinteresse liegend.[2]

Der Begriff "Gläubigerschutz" hat jedoch zunächst einen Inhalt,der die Verbindung zur jährlichen Bilanz nicht unmittelbar erkennen läßt.Als für die Entwicklung einer Wirtschaft Kreditbeziehungen immer erforderlicher wurden,derartige Kreditverhältnisse aber nur eingegangen wurden,wenn genügend Anzeichen für den künftigen Rückfluß der Mittel vorhanden waren,mußte der Gesetzgeber die Institution des Gläubigerschutzes in die Rechtsordnung aufnehmen.[3] Den Gläubigern reichte es nicht nur,Vertrauen in die zukünftige Zahlungsfähigkeit und Zahlungswilligkeit des Schuldners zu haben,sie suchten vielmehr die Hilfe der Rechtsordnung in den Fällen,in denen der Schuldner nicht zahlen wollte oder konnte.[4]

In diesem Sinne ist jede gesetzliche Vorschrift,die die Rückzahlung der gewährten Mittel gewährleisten will,handele es sich dabei um materiellrechtliche Normen oder um prozeßrechtliche Vorschriften,als eine den Gläubigerschutz bezweckende Vorschrift anzusehen.

Teilt man die Maßnahmen der Rechtsordnung in solche ein,die die Erfüllungsfähigkeit sichern wollen,sowie in solche,die die Erfüllungswilligkeit herbeiführen wollen,so hätte die Bilanz ihren Platz innerhalb der Erhaltung der Erfüllungsfähigkeit.[5]

Betrachtet man die Bilanz innerhalb dieser gesetzlichen

1)zu der Entwicklung des Gläubigerschutzgedankens in der Literatur im Hinblick auf die Bilanz vgl.Bouffier,Willy: Handelsbilanz und Steuerbilanz.Wien 1967,S.15 ff
2)Loitlsberger,Erich:Die Struktur des Gläubigerschutzes im Recht.In:ÖBW,4.Jg.(1954),S.145
3)Biermann,Manfred:Die Überschuldung als Voraussetzung zur Konkurseröffnung.Berlin 1963,S.21 f
4)ebenda
5)Loitlsberger,Erich:a.a.O.,S.145

Ordnung,erkennt man den untergeordneten Charakter der Handelsbilanz im Hinblick auf das Gläubigerschutzprinzip des Rechts. Man versteht auch,warum die Motive zu den Rechnungslegungsvorschriften die Gläubigerinteressen nur gelegentlich erwähnten : Grundsätzlich hatte das Recht ja bereits ein Instrumentarium zur Durchsetzung der Gläubigerrechte zur Verfügung gestellt.Im übrigen erlaubte die Privatautonomie, spezielle Sicherungen sowie jederzeitige Information in den Verträgen zu vereinbaren.

Es fragt sich weiterhin,ob ein derartiges Ergebnis hinsichtlich der Funktion der Handelsbilanz durch deren Ausgestaltung selbst bestätigt wird. Mit dieser Fragestellung ist gemeint, ob die Bilanzierungsregeln einen Gläubigerbezug aufweisen. Wer vom Gläubigerschutzprinzip in der Handelsbilanz ausgeht, wird die Bilanzierungsregeln aus dem Gläubigerinteresse heraus interpretieren. Deutlich kommt dies bei Loitlsberger zum Ausdruck."Damit die Gläubiger geschützt werden,ist zweierlei nötig:es muß eine Vermögensvortäuschung verhindert und die Gesamtbelastung des Vermögens durch Schulden ausgewiesen werden.Dem ersten Zweck dienen das Niederstwertprinzip (in der Spielart des strengen beim Umlauf- und des gemilderten beim Anlagevermögen) bei der Vermögensbewertung und das strenge Realisationsprinzip beim Ausweis der Erträge.Dem Ausweis der Gesamtbelastung dienen ... das imparitätische Realisationsprinzip beim Ausweis der Aufwendungen und das Höchstwertprinzip bei der Bewertung der Passiven."[1)]

Offen bleiben dabei folgende Fragen:

1.Der Gläubiger soll mittels des Niederstwertprinzips vor einer Vermögensvortäuschung geschützt werden.Vermögen ist ein funktionaler Begriff.[2)] Für sich genommen sagt er nichts. Das Niederstwertprinzip mag zwar Bewertungsgrenzen setzen, es besagt aber nichts über den Vermögensumfang.Wird im Zusammenhang mit dem Gläubigerschutz von einer "Vermögensvortäuschung" gesprochen,sind mindestens zwei Interpretationsmöglichkeiten denkbar,die auch zu unterschiedlichen Bilanzen führen.Geht es dem Bilanzaufsteller darum,dem Gläubiger die Struktur des Vermögens unter der Voraussetzung zu zeigen,

1)Loitlsberger,Erich:a.a.O.,S.145
2)Stützel,Wolfgang:a.a.O.,S.321

daß in die ausgewiesenen Güter die Zwangsvollstreckung betrieben werden kann,wäre Voraussetzung für die Annahme eines Gutes als "Vermögensgegenstand" dessen Verkehrsfähigkeit.Ein völlig anderes Bild entstünde,wenn es darum ginge,dem Gläubiger die Struktur des Betriebsapparates zu zeigen.Jeder vorrätige Nutzen,wie auch immer konkretisiert,hätte hier einen Platz in der Bilanz.

2.Weiterhin ist zu fragen,warum (bei gegebenem Vermögensbestand in mengenmäßiger Hinsicht) gerade das imparitätische Realisationsprinzip gemeinsam mit dem strengen bzw. gemilderten Niederstwertprinzip geeignet sein soll,Gläubigerschutzfunktionen zu übernehmen.

Das Realisationsprinzip nimmt in seiner praktischen Ausgestaltung nur wenig Rücksichten auf den Gläubiger.Die Frage des Gewinnausweises ist nicht unter Gläubigerschutzgedanken, sondern unter Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten gelöst worden.Den Gläubigerinteressen geradezu entgegengesetzt sind Bestrebungen,bei langfristig abgewickelten Verträgen zu einer Modifizierung des Realisationsprinzips zu gelangen und Teilgewinne zu verrechnen.

Das Imparitätsprinzip ließe sich mit dem Gedanken der Erhaltung der Haftungssubstanz rechtfertigen.[1] Doch müßte man eine solche Intention angesichts des Grundsatzes der nominalen Kapitalerhaltung als "stumpfes Schwert" bezeichnen, sofern die Unternehmungsleitung von sich aus nicht weitere Sicherungen vornimmt.

Den genannten Prinzipien muß daher,wenn der Gläubigerbezug nachgewiesen werden soll,ein anderer Gesichtspunkt als der der Vermögensbestimmung zugrunde liegen.

Ein Rechtfertigungsgrund für das Imparitätsprinzip könnte der Liquiditätsgesichtspunkt sein.Wäre das Prinzip unter der Vorraussetzung entwickelt worden,daß der Gläubiger an der Erhaltung der Zahlungsfähigkeit stärker interessiert sei als am Vermögensausweis,dann müßte das Prinzip jedoch von seiner generalisierenden Form abgehen,die nicht danach fragt, ob tatsächlich eine liquiditätsmäßige Wirkung erfolgt oder nicht.Sofern man allerdings das Imparitätsprinzip als Regel zur verlustfreien Bewertung auslegt,können diese Bedenken nur noch teilweise geltend gemacht werden.Es bleiben aber

1)den Gesichtspunkt der "Erhaltung der Haftungssubstanz" betont Heinen,Edmund:Handelsbilanzen. 4.überarbeitete und verbesserte Auflage.Wiesbaden 1968, S.88

Bedenken aus der unzureichenden Beachtung künftiger Zahlungsströme durch dieses Prinzip.

Die Einwände gegen die Interpretation der traditionellen Bilanzregeln aus dem Gesichtspunkt des Gläubigerschutzes heraus ließen sich noch um viele Aspekte erweitern. Ihnen sei hier nicht weiter nachgegangen,[1] da das gesetzte Ziel bereits erreicht ist : es konnte nachgewiesen werden, daß die Mindestanforderungen, repräsentiert durch die Regeln, die bei der Aufstellung der Bilanz zu beachten sind, den Gläubigerschutz nur unzureichend bewirken. Es erscheint daher fraglich, ihre Existenz mit Gläubigerinteressen zu rechtfertigen.

Schmalenbach ist davon ausgegangen, daß der Kaufmann in der Realität mithilfe seiner Bilanz ein periodengerechtes Ergebnis ermitteln will. Bei der Darstellung seiner dynamischen Bilanz hat sich Schmalenbach der traditionellen Regeln bedient. Da mit der Abkehr vom vermögensmäßigen Denken eine Abkehr vom traditionellen Gläubigerschutzgedanken verbunden ist, mußte Schmalenbach das Gläubigerinteresse entweder überhaupt verneinen, oder aber dieses Interesse dem Interesse des Kaufmanns gleichsetzen. Schmalenbach hat sich, wie das folgende Zitat beweist, für den zweiten Weg entschieden.

"Wenn der Gläubigerschutz wirklich der oberste Zweck der Bilanz wäre, so müßte man fragen, warum die Gläubiger eines größeren Schutzes bedürfen sollten als andere an dem Bestehen des Geschäftes interessierten Personen, wie insbesondere die Angestellten und deren Familienangehörigen, die oft vielmehr durch einen Konkurs getroffen werden als die Gläubiger. Außerdem würde, wenn die Bilanz vornehmlich dem Gläubigerschutz diente, ihnen nur dadurch geholfen werden können, daß man ihnen die Bilanz zugänglich macht, worüber aber die Handelsgesetze nichts besagen. Und schließlich müßte dann die Bilanz namentlich hinsichtlich der schwer liquidisierbaren Aktiven nach anderen Bewertungsregeln aufgemacht, als man es in der Praxis zu tun pflegt.

In Wirklichkeit wird auch dem Gläubiger am besten dadurch gedient, daß man den Kaufmann dazu anhält, die Entwicklung seines Geschäftes durch eine gute Darstellung des Erfolges

1) vgl. Moxter, Adolf: Die statische Bilanztheorie heute. In: ZfbF, 19. Jg. (1967), S. 724 ff

zu kontrollieren.Auch ein Gläubiger,wenn man ihm die Bilanz eines Schuldners vorlegt,dürfte sich mehr für den Erfolg als für andere Bilanzposten interessieren..."[1)]

In dem Maße jedoch,in dem die dynamische Bilanz die von ihr gesetzten Ziele nicht erreicht,verliert sie auch an Bedeutung für den Gläubiger.Daher ist auch Schmalenbachs Versuch,Gläubigerschutz und Bilanzregeln in Übereinstimmung zu bringen,mißlungen.
Eine konsequente Interpretation der Bilanz aus der Sicht des Gläubigerschutzes kann daher nur zu dem Ergebnis kommen,daß in der gegenwärtigen Situation die Sicherung dieses Schutzes mit unzureichenden Mitteln geschieht.
Um nun zu fragen,ob dieser Zustand durch eine verbesserte Rechnungslegung geändert werden sollte,sei es durch gesetzgeberische Maßnahmen oder durch eine langjährige praktische Entwicklung,sind die Interessen der Gläubiger und Bilanzaufsteller gegenüber zu stellen.
Auch der Gläubiger ist ebensowenig wie der Aktionär eine "Einheitsfigur".Es gibt eine Reihe von Typen,deren Interesse zwar immer gleichliegt (Rückzahlung der gegebenen Mittel), die aber je nach ihrer Stellung der Unternehmung gegenüber unterschiedliche Methoden beschreiten werden,ihre Mittel zurückzuerhalten.So unterschiedlich diese Methoden sind, so unterschiedlich sind auch die Informationen,die sie benötigen.Genauso legitim wie das Bestreben des Gläubigers, diese Informationen zu erhalten,ist das Interesse des Unternehmers am Fortbestand seiner Unternehmung.Hier bedarf es des Ausgleichs,und hier liegen auch die Ursachen für die teilweise Überschätzung des Gläubigerschutzgedankens in der Literatur,die zu Unrecht einseitig Partei ergriffen hat.
Es wird Gläubiger geben,die ängstlich auf die jederzeitige Sicherung ihres Kredites durch flüssige oder verflüssigbare Mittel schauen.Sie wären,bei entsprechender Befriedigung des daraus folgenden Informationsbedürfnisses durch den Unternehmer, in der Lage,eine rentierliche und in der Zukunft auch liquiditätsmäßig gesicherte Unternehmung durch Entzug der gegebenen Mittel zu zerstören.Verlangt der Gläubiger eine Bilanz,so muß der Bilanzierende durch eine geschickte Bilanzpolitik derartigen Bestrebungen entgegenwirken.

1)Schmalenbach,Eugen:a.a.O.,S.51 f

Eine Verpflichtung zur Berücksichtigung der jeweils von der Seite des Gläubigers geltend gemachten Interessen besteht nicht.

Dieses Ergebnis wird durch die KO bestätigt.Es wäre ein Widerspruch innerhalb der Rechtsordnung,wenn man dem Bilanzrecht einerseits die Verpflichtung des Kaufmanns entnähme,im Interesse des Gläubigers zu bilanzieren,andererseits ein Verstoß gegen dieses Gebot keine staatlichen Sanktionen nach sich zöge.Die §§ 239 Abs.4 und 240 Abs.3 der Konkursordnung sehen vor,daß Schuldner unter der Voraussetzung der Zahlungseinstellung bzw. der Konkurseröffnung über das Vermögen wegen betrügerischen bzw.einfachen Bankrotts bestraft werden,wenn sie u.a. Handelsbücher so geführt haben,daß dieselben keine Übersicht über den Vermögenszustand gewähren.Diese Normen lassen sich keineswegs als Strafbestimmungen gegen die Bilanzierung umstrittener Fälle interpretieren,und es ist auch nicht richtig,unter Hinweis auf die KO die steuerliche Lehre vom Wirtschaftsgut als fehlerhaft zu bezeichnen.[1] Die Strafbestimmungen verlangen keine Bilanzierung im Interesse des Gläubigers.Sie sind lediglich gegen unwahre Angaben gerichtet.Sie verhindern zunächst den Ausweis fiktiver Posten.Dazu gehört auch die Aktivierung von Ausgaben,denen in der nächsten Periode ein wirtschaftlicher Nutzen nicht mehr zukommt.Bei den in der Literatur und Rechtsprechung umstrittenen Aktivierungsfällen,insbesondere bei denen,die im Konkursfall dem Gläubiger keine Befriedigung gewähren,ist entscheidend für den Eingriff der Strafbestimmungen allein die richtige Angabe in der Bilanz Die Frage,ob eine Aktivierung gegen die KO verstößt,ist daher, wenn man von den fiktiven Posten absieht,falsch gestellt.Entscheidend ist die richtige Angabe z.B. über die Rechtsnatur eines Vermögensgegenstandes.Man kann über die Aktivierung ungeschützter Erfindungen streiten.Werden sie als solche in der Bilanz ausgewiesen (Probleme der aktienrechtlichen Bilanz seien dabei unberücksichtigt),ist eine Verurteilung im Konkursfall nicht denkbar.Im übrigen ist auf den subjektiven Tatbestand der Norm zu verweisen.Er verhindert,daß sich bilanztheoretische Streitigkeiten im Konkursfall gegen den Bilanzierenden auswirken.

1) Rau,Hans-Gerd:Steuerliche Übernahme handelsrechtlicher Bilanzierungsvorschriften.In:DB,22.Jg.(1969),S.676 spricht von der steuerlichen Aktivierung,"die in der Handelsbilanz im Insolvenzfall strafrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen würde."

cc.Öffentlichkeit

In bilanzrechtlichen Veröffentlichungen wird mitunter auch die Öffentlichkeit als Adressat und Interessent des Jahresabschlusses genannt.[1)]

Der Gesetzgeber hat in der Begründung zum Publizitätsgesetz das Interesse der Öffentlichkeit auf Unterrichtung hervorgehoben.[2)]

Eine kritische Untersuchung derartiger Forderungen muß drei Fragen beantworten : Wer ist die "Öffentlichkeit" ? Welche Informationen benötigt sie,woran hat sie also Interesse ? Ist dieses Interesse mit den herkömmlichen Mitteln der Rechenschaftslegung,derer sich auch das Publizitätsgesetz bedient, zu befriedigen ?

Wiethölter sieht in dem Begriff der Öffentlichkeit einen Leertitel,auf den "vom gewünschten Ergebnis her der Stempel öffentlicher Rechtfertigung projiziert wird."[3)]

Tatsächlich ist es unmöglich,ihn in irgendeiner Weise festzulegen.Entweder ist eine Person in bestimmter Weise mit einer Unternehmung verbunden,dann gehört sie auch einer zu klassifizierenden Interessentengruppe an.Ist sie das nicht, dann ist ihr Verhältnis zur Unternehmung nicht festzulegen, es tritt ein,was Wiethölter mit dem Begriff Leertitel umschreibt : Jedes Interesse kann ihr unterstellt werden,es ist nicht beweisbar und nur selten widerlegbar.

Man könnte den Anspruch der Allgemeinheit aus dem Gedanken der Demokratie heraus zu begründen versuchen : Demokratie setzt Mitarbeit aller Bürger voraus.Der einzelne Bürger kann jedoch nur mitarbeiten,wenn er informiert ist.Zu den Informationen über die Grundlagen und Probleme der Gesellschaft gehört auch ein Wissen um das Geschehen in den Unternehmungen. Eine solche Argumentation verzichtet zwar auf Präzision, doch ist der Begriff der Öffentlichkeit damit so umschrieben, daß jeder Bürger als potentieller Adressat in Betracht käme.

Eine Information setzt voraus,daß der Empfänger sie verarbeiten kann.Verarbeiten heißt zunächst nichts weiter als

1)vgl.Le Coutre,Walter:Grundzüge der Bilanzkunde.Wolfenbüttel 1949,S. 27

2)Entwurf eines Gesetzes über die Rechnungslegung von Großunternehmen und Konzernen.Bundesrat-Drucksache 296/68,S.14

3)Wiethölter,Rudolf:Die Publizitätsinteressen der Anteilseigner.In:Das Frankfurter Publizitätsgespräch.Frankfurt 1962,S.43

verstehen.Es bedarf keiner längeren Ausführungen,um darzulegen,daß die Öffentlichkeit im Sinne der Gesamtheit der Bürger eines Staates nicht den Empfängerhorizont mitbringt, um Bilanzen herkömmlicher Art zu verstehen.Man mag diesen Zustand beklagen,man kann ihn aber nicht übergehen.
Fischer löst das Problem der Uneignung der Öffentlichkeit als Adressat dadurch,daß er der Öffentlichkeit als Erläuterer bestimmte Personengruppen voranstellt,die die "unwissende Öffentlichkeit" aufklären sollen.Bei Fischer übernehmen es Vereinigungen und Verbände bzw.deren qualifizierte Vertreter,die Bilanzinformationen auszuwerten und dann der Öffentlichkeit in verständlicher Form zu unterbreiten.[1)]
Vordergründig scheint das Problem damit gelöst zu sein.Es werden zwar komplizierte Rechenwerke veröffentlicht,doch mittels kompetenter Interpreten deren Ergebnisse in die Alltagssprache übersetzt.
Dieser Umweg ist jedoch bedeutsam genug.Es fragt sich zunächst,wie man sich einen Informationsfluß und dessen Interpretation vorzustellen hat.Es ist nicht so,daß,in der Sprache der Nachrichtentechnik gesprochen,der Sender,also die die Bilanz veröffentlichende Unternehmung,eine Information an den Interpreten,z.B. eine Anlageberatungsgesellschaft, sendet,und diese frei von irgendwelchen eigenen Einflüssen , Interessen oder ganz einfach subjektiven Empfindungen weitergeben wird.[2)] Ein solches Schema mag für die Weitergabe technischer Daten gelten,aber nicht für die Verbreitung wirtschaftlicher Informationen.Man sollte auch illusionslos genug sein und nicht dem Irrtum verfallen,die Wirtschaftspresse könnte für eine objektive Berichterstattung sorgen.
Die objektive Erläuterung ist für den hier angesprochenen Fragenkomplex ein Widerspruch in sich.Das,was mit der Einschaltung kompetenter Personen erreicht werden soll,ist gerade Interpretation.
Es gibt Tatbestände,die einer objektiven Darstellung zugänglich sind.So läßt sich aus der Bilanz für jedermann nur

1) Fischer,Lutz:Betriebswirtschaftliche Beurteilung der Ausdehnung der Publizitätspflicht auf alle Großunternehmen. In:BFuP,2o.Jg.(1968),S.563
2) zur Anwendung der Sprache der Nachrichtentechnik auf Publizitätsvorgänge vgl.Hofstätter,Peter:Die Öffentlichkeit als Adressat der Publizität.In:Das Frankfurter Publizitätsgespräch.Frankfurt a.M.1962,S.74 ff

ein bestimmtes Deckungsverhältnis bestimmter Schulden und bestimmter Vermögensgegenstände entnehmen.Aber die Beurteilung dieses Verhältnisses ist problematisch.Sie soll nach dem erklärten Willen Fischers vorgenommen werden,damit die Daten zu den eigentlichen Empfängern gelangen.Man denke,um bei diesem Beispiel zu bleiben,an die Kontroversen,die in der Literatur um die Finanzierungsregeln geführt wurden. Vielleicht wird es Interpreten geben,die nach bestem Wissen und Gewissen die Meinung vertreten,die Relation in der Bilanz der Gesellschaft X sei vertretbar.Wirklichkeitsnäher erscheint aber die Annahme,daß die Entscheidung für eine bestimmte Relation interessenbestimmt ist,weil nur bestimmte Interessenten die Funktion der Interpretation übernehmen werden.

Fazit dessen,was die Öffentlichkeit darstellt : die Fragwürdigkeit dieses Adressaten wird durch Zwischenschaltung eines Interpreten nur noch größer.[1)]

Fraglich ist weiterhin,woran die Öffentlichkeit interessiert ist.Es läge zunächst nahe,auf bilanztheoretische Begriffe zurückzugreifen und zu behaupten,die Öffentlichkeit habe ein Interesse,zu wissen,daß die Firma A x Einheiten,die Firma B y Einheiten Gewinn erwirtschaftet hätte.Doch werden derartige Thesen in der Diskussion um die erweiterte Publizität zu recht nicht erörtert.Es ließe sich darüber streiten,ob nicht mittels derart publizierter Bilanzen objektive Gefahrenlagen (z.B.drohende Zahlungsunfähigkeit) angezeigt werden könnten.Doch steht dem entgegen,daß die Aufdeckung derartiger Gefahrenlagen besondere Rechnungen verlangt.

Fischer vermeidet denn auch den Hinweis auf derartige Ziele. Stattdessen soll mittels der Publizität "bad management" verhindert werden.[2)] Mittels der veröffentlichten Bilanzen erfolge eine Kontrolle,die es verhindere,daß ein Schaden durch den Zusammenbruch eines großen Unternehmens wegen schlechter Geschäftsführung erfolge.

1) diese Einwände gelten auch für die aktienrechtliche Publizität

2) Fischer,Lutz:a.a.O.,S.564

Dem liegt folgender Gedanke zugrunde : das Handeln der Entscheidungsträger in den Unternehmungen ist nicht frei.Vielmehr werden auf die Unternehmung Einflüsse ausgeübt:

1.durch den verbesserten Informationsstand mittels der Pflichtprüfung
2.durch unternehmensexterne Entscheidungskontrollen.[1)]

Das Argument der Pflichtprüfung ist in diesem Zusammenhang nicht stichhaltig.Daß Wirtschaftsprüfer geeignet sind,sachverständige Urteile über die Lage der Gesellschaft und auch über die allgemeine Geschäftsführung abzugeben,steht außer Zweifel.Doch wäre dieser Einfluß auch ohne publizierte Bilanzen zu erreichen.Dazu hätte es lediglich einer Vorschrift bedurft,nach der die gemäß § 39 Abs.2 HGB jährlich zu erstellende Bilanz von einem Wirtschaftsprüfer zu prüfen und zu testieren ist.

Entscheidend in diesem Zusammenhang ist nur die unternehmensexterne Entscheidungskontrolle."Die mediatisierte Öffentlichkeit,vertreten durch die Spezialisten der interessierten Verbände und Organisationen,wird insbesondere im Rahmen der Wirtschaftspresse zu den Führungsentscheidungen der Unternehmungsleitung Stellung nehmen."[2)]

Der gleiche Gedanke findet sich bei Moxter,wenn er zu dem Ergebnis kommt,daß sich aus der Rechnungslegung gewisse Anhaltspunkte darüber gewinnen lassen,"inwieweit die in einem Unternehmen getroffenen Entscheidungen betriebswirtschaftlich zweckmäßig sind.Fehldispositionen werden also in größerem Maße bekannt und öffentlich diskutiert;die Furcht hiervor könnte vielleicht zu vermehrter Sorgfalt veranlassen."[3)]

Das bedeutet also,daß die Unternehmung die im Anschluß an die Publikation von der Öffentlichkeit durchgeführten Diskussionen in ihr Kalkül aufnehmen wird.Somit könnte es zu einer Prohibitivfunktion der öffentlichen Rechnungslegung kommen.[4)]

Dieser Ansicht ist jedoch nicht zuzustimmen.Aus dem Jahresabschluß ist grundsätzlich die "Qualität" der Geschäftsführung nicht abzulesen.Noch weniger gilt dies für eine einzelne Transaktion,die die Unternehmung vorgenommen hat.

1)Fischer,Lutz:a.a.O.,S.568
2)ebenda
3)Moxter,Adolf:Der Einfluß von Publizitätsvorschriften auf das unternehmerische Verhalten.Köln und Opladen 1962,S.64 f
4)Fischer,Lutz:a.a.O.,S.569

In einzelnen Fällen kann die Bilanz tatsächlich eine schlechte Unternehmensführung widerspiegeln.Um aber zu einer abschließenden Beurteilung der Geschäftsführung zu kommen,kann man nicht allein eine Bilanz zur Hand nehmen. Saage hat die mit der Beurteilung der Geschäftsführung verbundenen Probleme ausführlich beschrieben.Selbst ein Prüfer, dem alle geschäftlichen Unterlagen zur Verfügung stehen, ist danach nur unvollkommen in der Lage,Wertungen zu treffen. "Nur transparente Sachverhalte sind prüfbar.Es können daher solche Entscheidungen nicht geprüft werden,die nicht belegt werden können."[1] Die Bilanz spielt in einer solchen Prüfung nur eine untergeordnete Rolle.Sie kann nicht mehr als eine Vermutung für oder gegen eine schlechte Geschäftsführung aufstellen.

Als Kontrollorgan eignet sich die Öffentlichkeit daher überhaupt nicht.Auf der Grundlage einer veröffentlichten Bilanz kann "bad management" daher auch nicht festgestellt werden.

Zu fragen ist daher,ob die Öffentlichkeit als Adressat der Publizität irgendein Interesse geltend machen kann.Die Frage kann bejaht werden,sofern man die Ansprüche an die Bilanz heruntersetzt.Dann kann man der Öffentlichkeit im Rahmen der traditionellen Rechenwerke einige Informationen geben : über das Eigenkapital,über die Verbindlichkeiten, über den Geschäftsumfang.Derartige Interessen beeinflussen den Bilanzaufsteller nicht,da er diese Zahlen wahrheitsgemäß auch den sonstigen Interessenten gegenüber offenbaren muß.

Die von Moxter und Fischer geltend gemachten Interessen der Öffentlichkeit sind jedoch nicht erfüllbar.Der Bilanzaufsteller ist auch nicht verpflichtet,bei der Aufstellung der Bilanz derartige Informationswünsche zu beachten.

dd.Arbeitnehmer

Das Interesse der Arbeitnehmer am Jahresabschluß besteht darin,daß er in dem Rechenwerk möglicherweise

a.den Niederschlag vergrößerter Anstrengungen

oder

b.eine höhere Bewertung seiner bisherigen Leistung durch den Markt erkennt.

1) Saage,Gustav:Die Durchführung der Geschäftsführungsprüfung. In:WPg,2o.Jg.(1967),S.23o

Die Arbeitnehmer könnten an diesen Informationen interessiert sein,um entweder individuell oder in kollektiver Form über eine Gewerkschaft einen höheren Lohn zu erhalten.
Von einigen Autoren,denen es um einen gerechten Anteil des Arbeitnehmers am Betriebsergebnis geht,wird die Bilanz auch zum Ausgangspunkt der Ermittlung eines derartigen Anteils gemacht.[1)]
Unsere Rechtsordnung anerkennt jedoch ein derartiges Interesse nicht.Zwar taucht vereinzelt in Gesetzesbegründungen das Interesse des Arbeitnehmers auf,eine materielle Bedeutung haben derartige Hinweise jedoch nicht,sie scheinen politisch bedingt zu sein.[2)] Kein Gesetz schreibt vor, daß sich der Anteil des Arbeitnehmers am Sozialprodukt nach den erwirtschafteten Gewinnen,daß sich die Vermögensbeteiligung nach dem vorhandenen Produktivvermögen zu richten habe u.ä. Es fehlen also die daraus zu ziehenden Konsequenzen.Abstrakte Interessen aber gibt es nicht,das Interesse muß jeweils einen Sinn ergeben.
Damit die Arbeitnehmer in Konfliktsituationen ihr Interesse geltend machen können,stehen andere Mittel zur Verfügung.
Zu einem Ausgleich zwischen Arbeitnehmern und Arbeitgebern kann die Bilanz als ein Instrument des Gesellschaftsrechts nichts beitragen,da hierfür das Arbeitsrecht geschaffen wurde,das auch verbindlich festlegt,auf welche Informationen die Arbeitnehmer Ansprüche haben.

ee.Sonstige Interessen

Hier seien zwei besonders bedeutsame Interessen noch genannt.
Zunächst handelt es sich um die Dokumentationsaufgabe des Jahresabschlusses.Sie läßt sich nicht einem bestimmten und bisher genannten Interessenten zuordnen,vielmehr könnte jeder von ihnen in einem potentiellen Streitfall über Geschäftsvorgänge Interesse an dieser Bilanzfunktion haben.
Zudem sind in einem Streitfall Richter und u.U. die Staatsanwaltschaft sowie herbeigezogene Buchsachverständige zu nennen.[3)]
Die mit der Bilanzziehung erfolgende "Bündelung von Buchführungszahlen zur Sicherung von Urkundenbeständen gegen

1)vgl.Beuter,Hubert:Rechtsformen der Beteiligung der Arbeitnehmer am wirtschaftlichen Erfolg und der Substanz des Unternehmens.Hilden 1962,S.28 mit weiteren Nachweisen
2)vgl.die Begründung zum Publizitätsgesetz:a.a.O.,S.14
3)Stützel,Wolfgang:a.a.O.,S.323

nachträgliche Inhaltsänderung im Interesse der Rechtspflege"[1] weist jedoch einige Mängel auf : eine Bilanz,die nicht publiziert oder sonstwie bekannt geworden ist,kann jederzeit geändert werden,wobei eine Urkundenfälschung parallel verlaufen kann.
Schließlich sei noch das Interesse des Wirtschaftsprüfers an einer von ihm testierten Bilanz erwähnt : sein Interesse wird darauf abzielen,eine zweifelhafte,von der herrschenden Lehre nicht oder noch nicht gebilligte oder noch nicht zur Kenntnis genommene Meinung bei der Aufstellung einer Bilanz möglichst nicht zur Geltung kommen zu lassen. Sein Interesse zielt also darauf ab,durch eine herrschende Meinung bzw.Übung,soweit das jedenfalls möglich ist,gedeckt zu sein.

ff.Ergebnis

Das Ergebnis sei thesenartig zusammengefaßt.

1.Bilanzen werden erstellt,weil der Gesetzgeber es verlangt.
2.Der Gesetzgeber hat keine Prioritäten zugunsten außerhalb der Unternehmung befindlicher Personen gesetzt.
3.Daraus folgt zwangsläufig,daß der Bilanzaufsteller seine eigenen Interessen geltend macht.Diese bestehen nicht in der Informationsgewinnung,sondern in der Informationsvermittlung.
4.Spannungen können sich dabei zwischen den Bilanzaufstellern und den Anteilseignern ergeben.Die Lösung dieses Interessenkonflikts ist ein Problem des Gesellschaftsrechts.

---

1)Stützel,Wolfgang:a.a.O.,S.323

2.Rechtsnatur

Die herrschende Lehre sieht in der Aufstellung einer Bilanz a u c h eine öffentlich-rechtliche Pflicht,in der Handelsbilanz also eine Institution des öffentlichen Rechts.[1] "Auch" deswegen,weil daneben regelmäßig ein privatrechtlicher Bilanzierungsbereich anerkannt wird. Es fragt sich daher,zu welchem Zweck eine solche Unterscheidung vorgenommen wird,insbesondere aber,ob aus der öffentlich-rechtlichen Charakterisierung Rechtsfolgen abgeleitet werden.

Brüggemann spricht von einem öffentlichen Interesse an der Bilanz.Dieses Interesse bestünde einmal in dem Schutz der Allgemeinheit vor unsolider Geschäftsgebarung,zum anderen in den Belangen des Steuerfiskus."Die erstgenannte Schutzvorschrift mündet in die Strafvorschriften gegen unterlassene, verschleiernde oder unordentliche Führung der Handelsbücher und gegen Unterlassen der Bilanzziehung,wenn es zum Konkurse kommt.(§§239,24o KO)."[2]

Öffentliches Interesse kann auch der Gläubiger nach Brüggemann in Anspruch nehmen.[3]

Aus Gründen des Gläubigerschutzes hat die Bilanz bei Stützel insoweit den Charakter einer Einrichtung des öffentlichen Interesses.Denn sie gewährleistet,daß die Regeln über die Kapitalerhaltung eingehalten werden."Die Bilanz hat insoweit Ausschüttungssperrfunktion.Ich halte dies für die Hauptfunktion und zugleich für den legitimen Hauptanlaß einer gesetzlich minutiösen Normierung unseres aktienrechtlichen Jahresabschlusses."[4]

Van der Velde versteht unter dem öffentlich-rechtlichen Zweck ebenfalls den Gläubigerschutz.[5]

Die ausgewählten Literaturmeinungen zeigen,daß es zunächst um weiter nichts geht als um eine Rechtfertigung der gesetzlichen

1)vgl.Brüggemann,Dieter:a.a.O.,S.441
Schmitt,Karl-Heinz:Handelsbilanz und Steuerbilanz der offenen Handelsgesellschaft.Berlin und Frankfurt a.M. 1957, S.83
van der Velde,Kurt:Die Rechtsnatur der Handelsbilanz und der Steuerbilanz.In:Steuerberater-Jahrbuch 1954/55. Köln 1955,S.62 ff
2)Brüggemann,Dieter:a.a.O.,S.442
3)ebenda
4)Stützel,Wolfgang:a.a.O.,S.324
5)van der Velde,Kurt:a.a.O.,S.63

Vorschriften.Man mag den Ausführungen Brüggemanns über den Schutz der Allgemeinheit vor unsolider Geschäftsführung zustimmen oder nicht,besondere Rechtswirkungen sind damit noch nicht aufgezeigt.Auch ist die Bilanz nicht dadurch zu einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung geworden,daß das Aktienrecht Ausschüttungssperrvorschriften einführte.
Zum einen gibt es im Privatrecht eine Reihe von Normen,die den Beteiligten im Interesse anderer ein bestimmtes Verhalten auferlegen,ohne daß die Normen damit zum öffentlichen Recht gehören.Zum anderen gehört es zu den Erkenntnissen der modernen Rechtslehre,daß das allgemeine Privatrecht nicht mehr isoliert vom öffentlichen Recht betrachtet werden kann,daß vielmehr offene Beziehungen zwischen beiden Rechtskreisen bestehen.[1] Das aber erfordert ebenfalls nicht,einer Norm mit bezug auf die Allgemeinheit öffentlich-rechtlichen Charakter zuzubilligen.
Im übrigen wurde bei der Darstellung der Gläubigerinteressen bereits gezeigt,daß eine Vielzahl von Normen im Gläubigerinteresse ergangen ist.Es hieße,einen wesentlichen Teil des Privatrechts als öffentliches Recht einzustufen,nur weil ein derartiger Schutzzweck vorhanden ist.Eine andere Betrachtungsweise ist auch für § 4o HGB nicht möglich.
Aus der "öffentlich-rechtlichen" Natur ziehen einige Autoren Konsequenzen.
1.Sofern der Bilanzierung öffentlich-rechtlicher Charakter zukommt,soll die Bilanzaufstellung keine Willenserklärung darstellen.Als Folge davon sei es begrifflich unmöglich, die Bilanz wegen Irrtums gemäß § 119 BGB anzufechten.[2]
Es ist jedoch unbestritten,daß Bilanzen geändert werden können.Dies gilt auch für Aktiengesellschaftsbilanzen nach ihrer Veröffentlichung.[3] Wie immer man ein solches Vorgehen juristisch qualifiziert : der (vorhandene oder nicht vorhandene) öffentlich-rechtliche Charakter übt auf diesen Vorgang keinen Einfluß aus.
2.Da die Anhänger einer öffentlich-rechtlichen Bilanzierung die privatrechtliche Funktion nicht übersehen,müssen sie das Verhältnis der beiden Bilanzierungen zueinander bestimmen.

1)Bullinger,Martin:Öffentliches Recht und Privatrecht. Stuttgart,Berlin,Köln,Mainz 1968,S.76
2)van der Velde:a.a.O.,S.66
3)die Bilanzänderung wird auch von van der Velde anerkannt, vgl.ebenda,S.66

Hier zeigt sich endgültig die Unhaltbarkeit dieser Lehre. Soweit die Bilanzierung auf bürgerlich-rechtlicher Ebene erfolgt,sind nach Brüggemann die Anforderungen nicht unterschiedlich von denen,die der öffentlich-rechtliche Bezug erfordert.Lediglich der Gläubigerschutz und der Grundsatz der Niederstbewertung sollen zurücktreten.[1)]
Konsequenz einer solchen Auffassung kann nur sein : der Bilanzierende hat zwei Bilanzen aufzustellen.Denn er kann nicht in einer Bilanz das Niederstwertprinzip zugleich anwenden und nicht beachten.Da dies von den Vertretern einer öffentlich-rechtlichen Bilanzierung aber nicht gemeint ist,bleibt offen,in welchem Verhältnis die beiden Funktionen zueinander stehen.
Als Ergebnis kann daher festgehalten werden : ein öffentlich-rechtlicher Bilanzierungsbereich ist nicht nachzuweisen.Was in der Literatur darunter verstanden wird,kann ohne Schwierigkeiten mit dem privatrechtlichen Charakter der Handelsbilanz vereinbart werden.

II.Die Steuerbilanz

1.Zielsetzung

Es läge zunächst nahe,die Zielsetzung der Steuerbilanz aufgrund der Würdigung der beiderseitigen Interessen (Staat und Steuerpflichtiger) zu entwickeln,die für die Handelsbilanz angewendete Methode also auch für die Steuerbilanz anzuwenden.
Methodisch gesehen gibt es keine Hinderungsgründe,die Interessenjurisprudenz im öffentlichen Recht anzuwenden,wenn deren Hauptanwendungsgebiet bisher auch im Privatrecht gelegen hat.[2)]
Dennoch wäre ein mit einer solchen Methode erzieltes Ergebnis unergiebig.Der Grund dafür liegt im Charakter des öffentlichen Rechts,als dessen Teil das Steuerrecht sich darstellt.Das Interesse des Fiskus lautet : Steuern einzunehmen.Das Interesse des Steuerpflichtigen : möglichst wenig, am besten überhaupt keine Steuern zu zahlen.

1)Brüggemann,Dieter:a.a.O.,S.442 f
2)vgl.Löhlein:Reichsfinanzhof und Interessenjurisprudenz In:StW I,12.Jg.(1933),Sp.1355 ff

Im Privatrecht befinden sich die Parteien zunächst in gleicher Ausgangssituation,sie stehen auf einer Stufe.Das Verlangen des einen kann nur durchgreifen,wenn er Interessen geltend macht,die das Gesetz anerkannt hat.So konnte für die Handelsbilanz gezeigt werden,daß eine Reihe von Interessenten Wünsche anmelden,die nicht durchsetzbar sind, weil sie der Gesetzgeber entweder überhaupt nicht anerkannt hat,oder aber die entsprechenden Rechtsinstitute trotz grundsätzlicher Bejahung der Interessen nicht bereitgestellt hat.
Im öffentlichen Recht stellt sich der Gesetzgeber die Mittel, die er zur Durchführung seiner Interessen benötigt,selbst zur Verfügung.Er hat dabei lediglich die Grenzen zu beachten, wie sie sich aus der Verfassung ergeben.Die Interessenjurisprudenz auf die Steuerbilanz angewendet könnte also lediglich zeigen,wie weit der Staat gehen kann.Sie kann aber nicht die "Realität" der Steuerbilanz zeigen,wie sie sich in einem bestimmten Augenblick durch Gesetz und Rechtsprechung ergibt,weil der Staat den ihm gegebenen Spielraum nicht völlig ausnutzt.(Wäre dem so,würde vermutlich jede Streitigkeit in Besteuerungsfragen vor dem Bundesverfassungsgericht enden).Die Interessenjurisprudenz kann also beispielsweise feststellen,daß die Besteuerung der Betriebe auf der Grundlage des EStG nicht gegen die Eigentumsgarantie des Art.14 verstößt.Warum die Besteuerung aber gerade ein bestimmtes Ausmaß erreicht hat und wie die Besteuerung im einzelnen vor sich geht:darüber kann sie nichts aussagen.

Als ergiebigere Methoden ,die Zielsetzung der Steuerbilanz zu deuten,seien folgende Möglichkeiten erörtert:

1. Die Zielsetzung könnte sich unmittelbar aus dem Gesetz ergeben
2. Sie könnte sich aus einem dem EStG zugrunde liegenden System ergeben
3. Sie könnte sich aus der Summe der vorhandenen Präjudizien ergeben

Ad 1. Das EStG will bei Gewerbetreibenden den "Gewinn" als Besteuerungsgrundlage ermitteln,§ 4 Abs.1 Satz 1. Das ist jedoch noch keine Antwort auf die gestellte Frage nach dem Zweck der Steuerbilanz.Ebenso wie der Begriff des "Gewinns"

ist auch der Begriff des "Betriebsvermögens",den § 4 zur Verdeutlichung des Gewinnbegriffs benutzt,interpretationsbedürftig.Die Begriffe benennen zwar das Ziel der Einkommensbesteuerung,aber sie bestimmen es nicht.
Eine Antwort könnte aber die Fragestellung ergeben : warum will das EStG den "Gewinn" besteuern ? Die Antwort könnte dann ihrerseits verbindlich festlegen,was Gewinn im Einzelfall zu sein hat.
Die Gewinnbesteuerung wird mit dem Gleichheitsgrundsatz gerechtfertigt,der gebiete,jeden einzelnen nach seiner Leistungskraft zu besteuern.Der Gewinn drückt einerseits die Leistungsfähigkeit aus,andererseits muß bei Interpretationsschwierigkeiten,d.h.bei der Frage,was im Einzelfall "Gewinn" ist,jene Auslegung erfolgen,die dem Gedanken der Leistungsfähigkeit am ehesten Rechnung trägt.
"Da der steuerpflichtige Gewinn Ausdruck der steuerlichen Leistungsfähigkeit sein soll,muß er als eine realisierte Nettogröße bestimmt werden,wobei die Grundsätze der Einfachheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu beachten sind. Diese besagen,daß der Gewinn mit Hilfe von bestimmten,in den Steuergesetzen eindeutig kodifizierten Methoden für alle Steuerpflichtigen in gleicher Weise errechnet werden muß. Der nach diesen Regeln und Vorschriften ermittelte Gewinn läßt sich charakterisieren als ein Mehr an Geld- oder geldwertem Vermögen."[1)]
Die dargestellte Meinung kann aber nur dann richtig sein, wenn der Ausgangspunkt stimmt,daß nämlich der "Gewinn" als Ausdruck der Leistungsfähigkeit anzusehen ist.Die Schwierigkeit,diese These zu beweisen,liegt darin,daß auch der Begriff der Leistungsfähigkeit unbestimmt ist.Für den Zweck dieser Darstellung genügt es jedoch,den Begriff der "Leistungsfähigkeit" als die Fähigkeit zu definieren,einem gestiegenen Komplex von Gütern entsprechend gestiegene Lasten zu tragen.Weil die Verfügbarkeit über Güter gestiegen ist, steigt auch die Fähigkeit,steuerliche Lasten auf sich zu nehmen.
Wie im einzelnen der Gewinn nun definiert ist:allen Gewinndefinitionen ist gemeinsam,daß der Gewinn als Überschuß bestimmt wird.Das gilt auch für den einkommensteuerlichen Ge-

1)Huth,Helmut:Diskussionsbeitrag.In:Zfbf,18.Jg.(1966),S.581

winnbegriff.

Ein solcher Überschuß ist jedoch manipulierbar.Nicht nur im Sinne seiner Ermittlung durch Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften,sondern auch durch Entscheidungen des Steuerpflichtigen,die zwar ihre Ursache in der Leistungsfähigkeit haben,steuerlich aber zu deren scheinbarer Verminderung führen.Erinnert sei an das Bestreben,die Besteuerungsgrundlage durch zusätzliche Betriebsausgaben,die rational nicht erforderlich wären,zu vermindern.[1)]

Die These von der Gleichsetzung Gewinn-Leistungsfähigkeit hat nur unter bestimmten Bedingungen ihre Berechtigung,insbesondere in Gesellschaften mit Marktformen starker Konkurrenz.In Gesellschaften mit monopolisierten Konkurrenzformen steigt die Möglichkeit,auf den Gewinn einzuwirken,[2)] sie wird um so größer,je höher die "realisierte Nettogröße" im Sinne Huths ist,mit der Folge,daß leistungsschwache Unternehmer trotz bestehender Einkommensprogression relativ mehr Steuern zahlen müssen.

Damit aber entfällt weitgehend die Möglichkeit,die Berechtigung der Gewinnbesteuerung aus der Notwendigkeit heraus zu begründen,die Leistungsfähigkeit zu erfassen.

Es bleibt die Möglichkeit offen,den Gewinnbegriff nicht aus der Zielsetzung "Leistungsfähigkeit" zu interpretieren, sondern in dem vom EStG gesetzten Rahmen seine möglichst weitgehende Übereinstimmung mit dem Gebot der Gleichmäßigkeit herbeizuführen.Ziel der Steuerbilanz wäre es also,trotz eines prinzipiell nicht der Leistungsfähigkeit entsprechenden Anknüpfungspunktes dem Gebot der Gleichmäßigkeit zu entsprechen,indem die gleiche Ermittlungsmethode für alle Steuerpflichtigen gilt.Schmidlin sieht dieses Ziel durch eine exakte Periodenrechnung erreicht.[3)] Inwieweit die dazu notwendige Periodenabgrenzung in der Lage ist,eine solche Exaktheit zu erreichen,daß sie dem Gleichheitsgebot entspricht,ob das Gesetz die Regeln der Periodenabgrenzung hin-

1) Pohmer,Dieter:Grundlagen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.Berlin 1958,S.144
2) Widmer,Werner:Gewinn- oder Kostenbesteuerung der Unternehmung in der Wettbewerbsordnung.Winterthur 1967,S.65
3) Schmidlin,Lorenz:Das Prinzip der Periodizität in der Gewinnbesteuerung.Zürich und St.Gallen 1956,S.15 f

reichend genau festgelegt oder diese durch Auslegung zu ermitteln sind,sei dahingestellt.Soviel kann aber damit festgehalten werden : die Frage nach dem Ziel der Besteuerung und damit dem Ziel der Steuerbilanz kann dem EStG nicht unmittelbar entnommen werden.[1] Denn wenn die Besteuerung des "Gewinns" mit einem dem Gleichheitsgrundsatz unterliegenden Anknüpfungspunkt gerechtfertigt wird,dann ist damit nicht mehr gesagt als : es gibt Grenzen der Besteuerung ; ein Ergebnis,das auch mit der Methode der Interessenabwägung allein erzielt worden ist.Denn die Forderung nach Gleichheit ist noch keine Aussage darüber,wie diese "Gleichheit" auszusehen hat.

Ad 2. Dem EStG könnte ein System zugrunde liegen,gebildet aus der Summe aller vorhandenen Vorschriften,aus dem heraus sich die Zielsetzung des Gesetzes ableiten ließe.
Ein derartiges System ist aber für die Gewinnermittlung nicht erkennbar.Erkennbar sind eine Reihe von Einzelvorschriften sowie für Gewerbetreibende,die im Handelsregister eingetragen sind, eine angesichts der komplexen Zielsetzung der Handelsbilanz "unsystematische" Verweisung auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.
Zum Beweis einer fehlenden Systematik möge man einen in jedem EStG-Kommentar vorhandenen Katalog der den Gewinn mindernden bzw. nicht abzugsfähigen Aufwendungen nach einem einheitlichen Gesichtspunkt untersuchen.Man wird einen solchen vergeblich finden,weshalb Feuerbaum das Gemeinsame lediglich in der "Zufälligkeit bei der Auswahl dieser Aufwandsarten" sieht.[2]
Hinzu kommen die im Interesse bestimmter Personen ergangenen Begünstigungsvorschriften,die inzwischen einen derartigen Umfang angenommen haben,daß sie nicht mehr nur noch als Ausnahmen und Ergänzungen zu den allgemeinen Regeln angesehen werden können.Sie bestimmen das Bild einer Steuerbilanz zu einem wesentlichen Teil.
Da ein System nicht erkennbar ist,entfällt die Möglichkeit, offene Probleme aus einem System heraus abzuleiten.

Ad 3.Ist dem EStG die Zielsetzung der Steuerbilanz weder un-

1)die Ausführungen gelten nur für die Gewinnermittlungsvorschriften
2)Feuerbaum,Ernst:Die "Stunde der Wahrheit" in der Handels- und Steuerbilanz-eine Utopie? In:DB,20.Jg.(1967),S.1427

mittelbar noch mittels eines den Regeln zugrunde liegenden Systems zu entnehmen,bliebe die Möglichkeit,daß sich inzwischen mittels einer gefestigten Rechtsprechung aus der Steuerbilanz ein "empirisches Faktum" entwickelt hat.
Damit ist folgendes gemeint : es könnte der Rechtsprechung inzwischen auf der Grundlage des EStG gelungen sein,die Regeln einheitlich und aus bestimmten Grundsätzen heraus zu interpretieren.Diese Interpretation könnte soweit fortgeschritten sein,daß neue Probleme ohne Schwierigkeiten mithilfe der vorliegenden Präjudizien zu lösen wären.
Inwieweit das gelungen ist,wird der folgende Text zu zeigen haben.Voraussetzung dafür ist jedoch,die Tätigkeit des Richters zu untersuchen.Dies ist mit dem Abschnitt "Probleme der Rechtsfindung" beabsichtigt.
Die Frage nach der Zielsetzung der Steuerbilanz muß daher zunächst wie folgt beantwortet werden : sie ist ein Instrument des Staates zur Einkommenserzielung.Anknüpfungspunkte mit genereller Gültigkeit sind nicht nachweisbar.
Eine Bestandsaufnahme der gesetzlichen Vorschriften ergibt nicht mehr als die Einhaltung gewisser Grenzen.

2.Rechtsnatur

Die Beantwortung dieser Frage setzt Kenntnisse des Maßgeblichkeitsprinzips voraus.Sie wird daher im Zusammenhang mit den Grundlagen dieses Prinzips behandelt werden.[1)]

---

1)vgl.S.73

D.Probleme der Rechtsfindung

Gegenstand der Untersuchung sind Rechtsnormen des Handels- und Steuerrechts.Im folgenden ist der Frage nachzugehen, welcher Methode man sich bei dieser Untersuchung richtigerweise zu bedienen hat.[1)]

Es sind im wesentlichen zwei Gründe,die die Vorwegnahme methodischer Erörterungen erzwingen :

1.Das vorhandene Material an Rechtsprechung und Schrifttum, verglichen mit den unzureichenden Aussagen des Gesetzestextes,führt zu der Frage nach der Berechtigung und Überprüfbarkeit dieser Materialien.

2.Das Bilanzrecht ist zum Forschungsobjekt zweier Wissenschaften geworden : Rechtswissenschaft und Betriebswirtschaft.Sogar das Gesetz scheint von dieser Tatsache Kenntnis genommen zu haben,vgl.§ 1 Abs.2,3 StAnpG. Damit ist jedoch ein Methodenproblem entstanden,wie die Erörterungen um die Berechtigung,betriebswirtschaftliche Theorien durch die Gesetzesanwendung zur Geltung kommen zu lassen,zeigen.

Voraussetzung eines derartigen Methodenvergleichs auf dem Gebiet des Bilanzrechts ist die Darstellung einer juristischen Methodenlehre.Die Konfrontation mit der "betriebswirtschaftlichen" bzw. der "wirtschaftlichen" Betrachtungsweise wird dort erfolgen,wo sie in der Gesetzesauslegung die bedeutendste Rolle spielt : in der Lehre vom Wirtschaftsgut.

Im Modell der Gewaltenteilung kommt dem Richter die Aufgabe zu,aufgrund der von der Legislative erlassenen Gesetze im Einzelfall eine Entscheidung zu fällen.Im Rahmen des hier behandelten Themenkreises hat der Richter in erster Linie die Gesetzesauslegung der Exekutive zu überprüfen.Da die Exekutive das Gesetz ebenfalls auszulegen hat,gelten die Regeln der Rechtsfindung auch für sie.

Welche Funktion dem Richter zukommt,ist letztlich das Zentralproblem der juristischen Methodenlehre.Indem sie den Prozeß der Rechtsfindung beschreiben will (und insoweit kommt

1)die Vorwegnahme der Erörterungen über die Zielsetzungen der Bilanzen einschließlich der Ausführungen zur Interessenjurisprudenz ist didaktisch bedingt : sie lieferte Anschauungsmaterial und sollte zeigen,was eine bestimmte Methode der Rechtsfindung,die im herkömmlichen Auslegungskatalog keinen Platz findet,im Einzelfall leisten kann.

ihr der Charakter einer empirischen Wissenschaft zu) trifft sie eine Aussage über die Rolle des Richters.Doch ist damit ihr ganzer Aufgabenbereich noch nicht umschrieben.Denn : Ziel dieser Beobachtung ist nicht nur die Beschreibung des Rechtsfindungsprozesses,vielmehr geht sie einen Schritt weiter und sucht Maßstäbe zu gewinnen,"mittels deren die Entscheidungen der Praxis auf ihre methodische Richtigkeit oder Fehlerhaftigkeit hin überprüft werden können."[1)]

Vorherrschend war lange Zeit (und ist teilweise noch heute) die Auffassung,der Prozeß der Rechtsfindung sei allein mit philologisch-logischen Mitteln zu beschreiben.Das Mittel zur Rechtsfindung wurde im Subsumtionsschluß gesehen. Ausgehend von der Annahme,daß der Wortlaut des Gesetzes eindeutig sei und aus einem gesetzlichen Tatbestand und der gesetzlichen Rechtsfolgebestimmung bestehe,wurde festgestellt, daß der Sachverhalt in seinen einzelnen Bestandteilen dem gesetzlichen Tatbestand entspreche oder nicht.

Bei aller berechtigter Kritik,die diese Lehre inzwischen erfahren hat,ist ihr Ausgangspunkt und dessen Berechtigung nicht zu übersehen : die Furcht vor richterlicher Willkür, sofern mit diesem"Subsumtionsideal"die Tätigkeit des Rechtsanwenders nicht zu erfassen wäre.Doch führte diese Alternative,richterliche Willkür einerseits,methodisch diszipliniertes Denken andererseits,[2)] die Vorstellung,Entscheidungen mithilfe eines Wahrheitskriteriums (richtig-falsch) zu beurteilen,dazu,daß man sich zunächst den Weg dafür versperrte, angesichts der Unmöglichkeit der reinen Subsumtionstätigkeit des Richters einen vernünftigen Ausweg zu suchen.

Ausgangspunkt eines zunehmenden Methodenverständnisses war zunächst die Erkenntnis,daß die Worte des Gesetzgebers nicht eindeutig sind.Damit wurde der erste Schritt der Abkehr vom Positivismus vorgenommen : Worte konnten und können nicht mehr als Fakten angesehen werden,die bei jedermann gleiche Empfindungen auslösen.Diese Meinung konnte nur solange vertreten werden,wie man an die feste Bedeutung eines Worts glaubte.So knüpft Horn an die Erfahrung an,daß zwar Wörter einerseits eine feste Bedeutung haben können,andererseits der Kontext die Bedeutung verändern kann."Weder die Annahme

1)Kriele,Martin:Theorie der Rechtsgewinnung,entwickelt am Problem der Verfassungsinterpretation.Berlin 1967,S.21
2)ebenda,S.54

einiger Sprachwissenschaftler,das Wort prädominiere,noch die Erklärung,daß ein Wort verschiedene Begriffe benenne,kann im Einzelfall helfen.Wird ein Wort des Gesetzes für sich betrachtet,läßt sich nicht feststellen,ob es diesen oder jenen Begriff benennt.Es läßt sich also sagen,daß die logische Betrachtungsweise,nach der die Auslegung an das einzelne Wort anzuknüpfen hat,oft versagt."[1)]

Hinzu kam die Erkenntnis,daß die Subsumtionsvorstellung schon deswegen falsch sein müsse,weil der Gesetzgeber gar nicht in der Lage sei,alle in der Wirklichkeit erfahrbaren Konflikte zu kodifizieren.Damit wurde man sich der Lücke im Gesetz bewußt,die zum Entstehen der Freirechtsschule und der Interessenjurisprudenz beitrug.Die Begriffsjurisprudenz sah in dieser Tatsache freilich noch keinen Grund,von ihrer positivistischen Grundeinstellung abzugehen : auf der Grundlage des geltenden kodifizierten Rechts wollte sie eine Pyramide von Begriffen errichten,mit deren Hilfe jeder Rechtsfall formallogisch zu lösen sei.[2)]

Nimmt man diese beiden Ausgangspunkte für das Entstehen einer modernen Rechtslehre,Zweifel am Wortlaut und Unmöglichkeit einer vollständigen Kodifizierung,dann erscheint es als ausgesprochener Rückschritt,wenn Flume an den Gesetzgeber appelliert,zu Zwecken der Besteuerung eindeutige Tatbestände zu formulieren und auf die Besteuerung von Grenztatbeständen zu verzichten.[3)] Der Rechtsprechung wirft Flume vor,die Grenzsteine der Steuertatbestände durch Rechtsfortbildung zur Erweiterung der Steuerpflicht zu verrücken.[4)] Man kann darüber streiten,ob eine Reihe von Normen wegen ihrer Unpraktikabilität nicht besser aufgehoben werden sollte.Grundsätzlich ist aber vom methodischen Standpunkt aus zu bedenken, daß die Feststellung einer "Grenze" nicht der Gesetzgeber vornimmt,sondern daß dies durch die Rechtsauslegung zu erfolgen hat. Was Flume daher als Rechtsfortbildung illegitimer Natur bezeichnet,[5)] warum ist es nicht Konkretisierung dieser Grenzsteine ? Der Gesetzgeber mag noch so einfache und unkomplizierte Regeln erlassen : die Frage,ob dieser oder jener Sachverhalt darunter fällt,wird sich immer stellen.

1)Horn,Dieter:Studien zur Rolle der Logik bei der Anwendung des Gesetzes.Diss.Fu Berlin 1962,S.152
2)vgl.dazu Larenz,Karl:a.a.O.,S.17 ff
3)Flume,Werner:Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenztatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis.In: Steuerberater-Jahrbuch 1967/68.Köln 1968,S.7o
4)ebenda,S.74
5)ebenda

Subsumtionsideal,formal-logisches System,Begriffsjurisprudenz, Syllogismus : wie man auch immer jene Form juristischen Denkens bezeichnen mag,die in der Rechtsfindung einen rein mechanischen Vorgang sah : sie kann die Wirklichkeit nicht erklären.Mit der Subsumtionsvorstellung läßt sich die Rechtsfindung zwar formal beschreiben,das Finden des "Obersatzes" aber,des Satzes also,unter den subsumiert werden soll, bleibt offen.Da das Gesetz weder jeden in der Realität vorkommenden Fall unmittelbar ansprechen kann,noch der Wortlaut in den meisten Fällen eindeutig ist,kann das Gesetz nicht mehr als ein Faktum hingenommen werden.Es muß (im Zusammenhang mit dem zu entscheidenden Sachverhalt) ausgelegt werden."Auslegung bedeutet Klarlegung des Sinns einer Rechtsnorm.Diese Klarstellung des Sinns ist erforderlich,weil oftmals die Wortfassung einer Rechtsnorm ihren Inhalt nur unvollkommen zum Ausdruck bringt."[1)]

Rechtsprechung und Wissenschaft haben eine Reihe von Auslegungsverfahren entwickelt.Die bedeutendsten sind:

a.Wortsinn und grammatische Auslegung
b.Ermittlung des Bedeutungszusammenhangs sowie der Systematik des Gesetzes
c.Ermittlung der Vorstellungen der an der Gesetzgebung beteiligten Personen
d.Ermittlung des Gesetzeszwecks
e.Auslegung nach objektiv-teleologischen Kriterien

Hinsichtlich des Wortsinns ist alles Wesentliche bereits gesagt.Auf den unklaren Sinn der grammatischen Methode weist Kriele hin:Ist in einem Gesetzestext tatsächlich ein grammatisches Problem enthalten,dann hilft gerade die für diesen Zweck entwickelte grammatische Methode nicht weiter, weil sie verschiedene Möglichkeiten offenläßt,die nur unter Zuhilfenahme anderer Methoden untersucht werden können.Ist die Grammatik dagegen eindeutig,ist es sinnlos,sich darüber zu verbreiten.[2)]

Die systematische Auslegung versucht das Wesen eines Rechtsphänomens zu erfassen,d.h.seinen wertungsmäßigen Gehalt innerhalb des geltenden Rechts.[3)]

Dieser Auslegungsmethode liegt der Gedanke eines Systems

1)Kruse,Heinrich Wilhelm:Steuerrecht.Allgemeiner Teil. 2.völlig überarbeitete Auflage,München 1969,S.65
2)Kriele,Martin:a.a.O.,S.82
3)Canaris,Claus-Wilhelm:a.a.O.,S.89

zugrunde.Mit dieser Voraussetzung steht und fällt diese Methode.Wie hoch ihr Wert für das Steuerrecht ist,mag man den Worten Kruses entnehmen."Die auszulegende Vorschrift soll als Glied des gesamten Steuerrechts gesehen werden,dessen Eigentümlichkeit im allgemeinen darin besteht,wirtschaftliche Vorgänge zu erfassen."[1] Wie soll ein Rechtsanwender aufgrund einer solchen Formulierung das Problem lösen,zum Zwecke der Subsumtion einen Obersatz zu finden? Was nutzt es,bei der Lösung einer Bilanzierungsfrage § 5 EStG als Glied des gesamten Steuerrechts zu sehen, was soll der Hinweis auf die Eigentümlichkeit des Steuerrechts ?

Der Streit um die Bedeutung der historischen Methode,d.h. der Heranziehung der zur Entstehung des Gesetzes beigetragenen Meinungen [2] scheint für das Steuerrecht gelöst,da es im § 1 Abs.2 StAnpG ausdrücklich heißt,die Entwicklung der Verhältnisse sei zu berücksichtigen."Berücksichtigt man nämlich die seit Erlaß eines Gesetzes eingetretene Entwicklung der Verhältnisse,so muß man sich von den Vorstellungen frei machen,die die an der Normsetzung Beteiligten hatten. Der Wille des Gesetzgebers ist also zu objektivieren."[3]

Nur scheinbar ist damit ein fester Punkt in der Auslegung steuerlicher Normen gewonnen : denn die Feststellung,die Verhältnisse hätten sich geändert,ist keine Tatsachenfeststellung,sondern eine Bewertung irgendwelcher Ereignisse; damit bleibt es einer wertenden Betrachtung überlassen,ob die historische Methode anzuwenden ist oder nicht.

Zudem: § 1 Abs.2 StAnpG beschäftigt sich mit der Methode der Rechtsfindung.Die Methodenlehre ist jedoch kein geeigneter Gegenstand für den Gesetzgeber.Allgemein ist davon auszugehen,"daß der Gesetzgeber sich nicht in die Methodenlehre einmischen sollte,da diese sich ihrem Wesen nach dem Diktum des Gesetzgebers entzieht."[4]

Auf den ersten Blick müßte der Gesetzeszweck die ergiebigste Form der Gesetzesauslegung bilden,da jedes Gesetz einen Zweck haben muß.Doch ist dem für das Steuerrecht folgendes entgegenzuhalten : der Zweck eines Gesetzes ist,wie für die Steuerbilanz bereits gezeigt,grundsätzlich der der Ein-

1)Kruse,Heinrich Wilhelm:a.a.O.,S.68
2)Larenz,Karl:a.a.O.,S.296 ff
3)Kruse,Heinrich Wilhelm:a.a.O.,S.67
4)Tipke,Klaus:Reformbedürftiges allgemeines Abgabenrecht. In:Steuerberater-Jahrbuch 1968/69.Köln 1969,S.76

kommenserzielung durch den Staat.Läßt sich eine nähere Präzisierung bei gleichzeitig zweifelhaftem Wortlaut nicht erreichen,dann scheitert eine Konkretisierung dieser Auslegungsmethode einfach daran,daß unendlich viele Lösungen (je nach dem Grad der Unklarheit) möglich sind,dem Gesetzeszweck aber gerade die entsprechen würde,die für den Staat den größten Ertrag bringt.

Kruse sieht den Gesetzeszweck in der Lösung des Interessenkonflikts. Steuergesetze ziehen "eine Grenzlinie zwischen steuerpflichtigen und nicht steuerpflichtigen Vorgängen und Veranstaltungen."[1] Das ist richtig,aber dennoch eine Leerformel : damit wird aufgrund dieser Auslegungsmethode lediglich festgestellt,daß es Fälle gibt,die von der Norm nicht erfaßt werden.Sie gibt aber kein Kriterium dafür, was im Einzelfall zu besteuern ist.

Die Auslegung aufgrund objektiv-teleologischer Kriterien soll den Sinn des Rechts überhaupt bzw. einer bestimmten Rechtsinstitution oder eines Regelungsbereichs erfassen, indem sie die jeweils relevanten Kriterien herausarbeitet. Hier kommen verfassungsmäßige Grundsätze oder die "Natur der Sache" zur Anwendung.[2] Eine Auseinandersetzung mit dieser Methode ist nicht möglich,weil es in der Literatur keine verbindliche Interpretation über die Grenzen und den Umfang gibt.Es bleibt völlig offen,welche Kriterien im Einzelfall herangezogen werden dürfen oder müssen bzw.den Prozeß der Rechtsfindung nicht beeinflussen dürfen.

Die Schwierigkeiten juristischer Auslegung sind mit der Aufstellung eines solchen Auslegungskatalogs noch nicht beendet.Fraglich ist,ob es innerhalb dieser Methoden ein Rangverhältnis gibt.

Die herrschende Meinung in der Rechtswissenschaft bejaht dies.So hat für Canaris die teleologische Auslegung den Vorrang.[3] Für Larenz ist der mögliche Wortsinn die Grenze der Auslegung,[4] was nur bedeuten kann,daß diese Methode den ersten Platz einnimmt.

Spitaler hat für die Auslegung eine Reihenfolge aufgestellt, in der die einzelnen Methoden anzuwenden sind:[5]

1)Kruse,Heinrich Wilhelm:a.a.O.,S.69
2)vgl.Larenz,Karl:a.a.O.,S.315
3)Canaris,Claus-Wilhelm:a.a.O.,S.91,Fußnote 23
4)Larenz,Karl:a.a.O.,S.321
5)Spitaler,Armin:Die Auslegungsregeln des Steuerrechts. In:Steuerberater-Jahrbuch 1949.Köln 1950,S.275

1.wörtliche Auslegung
2.logische Auslegung
3.systematische Auslegung
4.genetische Auslegung (1)
5.teleologische Auslegung
6.organische Auslegung
7.genetische Auslegung (2)
8.historische Auslegung

Zunächst ist festzustellen,daß über den Vollständigkeitsgehalt einer solchen Aufzählung zu streiten ist.
Einige der von Spitaler genannten Methoden finden sich in moderneren Methodendarstellungen überhaupt nicht mehr, andere wiederum werden von Spitaler nicht genannt.So ist z.B. zu beobachten,daß bei der Rechtsanwendung auch die Praktikabilität eine nicht geringe Rolle spielt.In den Auslegungsregeln scheint sie jedoch keinen Platz zu haben, und ausdrücklich nennt sie,soweit ersichtlich,niemand.
Zu Recht bemerkt jedoch Vogt:"Die Auslegungsregeln sind typische Normen,die nicht kodifiziert sind.Man kann nicht von vornherein davon ausgehen,daß Zweckmäßigkeitserwägungen auch in Sonderfällen nicht als Auslegungsregel dienen können."[1)]
Es lassen sich also schon von der umstrittenen Anzahl der Auslegungsregeln her Einwendungen gegen ein Rangverhältnis vorbringen.
Hirsch begründet die Forderung nach Einhaltung einer Rangfolge mit dem "fast zynisch" anmutenden Nebeneinander von Urteilen,die einmal den strengen Wortlaut,ein andermal den Willen des Gesetzgebers oder die objektive Bedeutung angesichts der gewandelten sozialen Verhältnisse für allein maßgebend erklären.[2)]
Diese zu beobachtende Tatsache ist aber aus mehreren Gründen nicht "zynisch",sondern beruht zwangsläufig auf der Unmöglichkeit einer solchen Reihenfolge.
1.Um einen "Katalog der subsidiär aufeinanderfolgenden Interpretationsschritte zu entwerfen",benötigt man ein Kriterium,das diese Reihenfolge festlegt,[3)] das erklärt,warum die wörtliche Auslegung vor der systematischen oder umgekehrt zu stehen hat.

1)Vogt,Fritz:Der Zweck als Auslegungsregel.In:FR,12.Jg.(1957), S.146
2)Hirsch,Ernst Eduard:Coing-Rezension.In:JZ,16.Jg.(1961),S.300
3)Kriele,Martin:a.a.O.,S.95

Spitalers Katalog wird mit nicht einem einleuchtenden Satz begründet.Und auch die anderen Autoren,die eine Reihenfolge angeben,lassen es an einem derartigen Kriterium vermissen.

2.Das beweist,daß die Entscheidung für eine bestimmte Auslegungsmethode ihrerseits eine Wertentscheidung des Rechtsanwenders bedeutet.Anders läßt sich jedenfalls das Fehlen eines Kriteriums in den gegebenen Auslegungsreihenfolgen sowie die aufgetretenen Widersprüche nicht erklären.

Im übrigen : die Vorstellung,ein Finanzrichter untersuche einen Fall anhand eines Auslegungskatalogs mit beigefügter Reihenfolge,ist absurd.Der Richter überlegt sich,frei von jedem Schema,wie der Fall am besten zu lösen sei und akzeptiert eine Methode,nicht weil sie in der Rangordnung an höherer Stelle stünde,sondern weil das mit ihr erzielte Ergebnis vertretbarer erscheint als andere Ergebnisse.

Daß die jeweils gefundene Lösung kein Kriterium für den Wert der angewendeten Methode abgeben kann,ist selbstverständlich.Im übrigen wird die "Vorläufigkeit" einer jeden Methode dadurch bewiesen,daß ein Urteil in einer höheren Instanz aufgehoben werden kann oder später neu entschieden wird.Der andere Richter hat sich eventuell für eine andere Methode entschieden oder mit derselben Methode ein anderes Ergebnis erzielt.Niemand würde aber sicherlich ein Urteil angreifen mit der Begründung,der Richter habe die vorgegebene Rangordnung der Auslegungsmethoden nicht richtig angewendet.Immer geht es um die Auslegung als solche.

Der Einwand gegen eine verbindliche Rangordnung der Auslegungsmethoden besagt noch nichts gegen die grundsätzliche Richtigkeit der einzelnen Methoden.Man könnte einen offenen, d.h.der Zahl nach nicht begrenzten Katalog von Auslegungsmethoden akzeptieren,dessen sich der Richter im Einzelfall bedienen kann.Es wäre dann seine Aufgabe,für den Einzelfall die zu einem "gerechten" und "vertretbaren" Ergebnis führende Methode auszuwählen.Damit wäre dann zwar der Prozeß der Rechtsfindung beschrieben,doch wäre zu dem anfangs charakterisierten Ziel,zu einer Beurteilung des Ergebnisses zu gelangen,nicht viel beigetragen,da über Gerechtigkeits- und Vertretbarkeitsvorstellungen sicherlich immer gestritten werden wird.

Aber ist der Rechtsfindungsprozeß mit der vorliegenden Darstellung wirklich beschrieben ?
Zweifel daran müßten auftreten,wenn die Art und Weise,in der versucht wurde,die Zielsetzung der Handelsbilanz mittels Interessenbewertung festzulegen,mit der hier gegebenen Darstellung des Rechtsfindungsprozesses verglichen wird. Keine der herkömmlichen Auslegungsmethoden wurde bei der Interessenabwägung herangezogen.Es wurden ganz einfach Argumente für oder gegen ein Interesse aufgestellt und dann akzeptiert oder abgelehnt.Es wurde weder wörtlich,noch genetisch,noch organisch oder systematisch vorgegangen.
Ein weiterer Einwand : man kann den Katalog der Auslegungsmethoden erweitern und sich somit einer ständig steigenden Anzahl von Methoden bedienen.Stets wird der Vorstellung von einem Auslegungskatalog die Ansicht zugrunde liegen, daß e i n e Methode auch tatsächlich zu e i n e m Ergebnis führt.Jedoch ließe sich an jeder einzelnen Methode zeigen,daß sie in der Lage ist,einander widersprechende Elemente aufzugreifen und somit unterschiedliche Urteile zu produzieren.[1] Die zitierten Autoren ,die bestimmte Auslegungsmethoden erläutern,haben dies im übrigen bewiesen.

Damit zeigt sich aber,daß der Fortschritt der juristischen Auslegungslehre gegenüber der philologisch-logischen nur ein scheinbarer ist : zwar hat man sich von dem Gedanken einer mechanischen Rechtsfindung befreit,indem man die Rechtsfindung als gedanklichen Prozeß darstellt.
Den eigentlich wertenden Akt des Rechtsanwenders hat man jedoch nur unzureichend erfaßt.Welche Überlegungen führen z.B. zur Auswahl objektiv-teleologischer Kriterien ? Wie sollen die daraus folgenden Kriterien "Natur der Sache", "Grundgedanken" und "rechtsethische Prinzipien" einer bestimmten Rechtsordnung konkretisiert werden ?[2] Es scheint, als verfolgten die Auslegungsmethoden den Prozeß der Rechtsfindung nicht bis zum Ende.Scheinbar geben sie dem Auslegenden einen Katalog zur Rechtsfindung in die Hand,tatsächlich lassen sie jedoch offen,wie er sich dieses Katalogs im einzelnen zu bedienen hat. Warum werden in einem bestimmten Fall bestimmte Gesichtspunkte (Sachbezüge) herangezogen ? Warum wird bei der Lösung steuerlicher Aktivierungsprobleme mit der dynamischen Bilanz argumentiert ?

1) Rüthers,Bernd:Die unbegrenzte Auslegung. Tübingen 1968,S.436
2) vgl.die Aufzählung bei Larenz,Karl:a.a.O.,S.315

Der tiefere Sinn,der den Auslegungsmethoden zugrunde liegt, wie er auch in der oben wiedergegebenen Begriffsbestimmung von Kruse zum Ausdruck gekommen ist,lautet : aus dem Gesetz entnehmen,was bereits darin enthalten ist.Wenn Canaris z.B. die Auslegung aus dem inneren System als "höchste" Auslegungsmethode darstellt,so heißt dies nichts anderes als: zu ergründen,was bereits im Gesetz vorhanden ist.Hier liegt die Parallele zu den älteren Formen juristischer Auslegung : beide gehen davon aus,daß Rechtsfindung als ein Deduktionsvorgang zu begreifen ist.Während die älteren Methoden diese Deduktion auf "mechanischem" Wege vornahmen,deduziert die moderne Lehre zweimal,wobei beide Deduktionen durch das "Hin- und Herwandern des Blickes zwischen Sachverhalt und Norm"[1] verbunden sind : aus dem äußerlich nichtssagenden Gesetzestext wird der innewohnende Sinn mittels einer bestimmten Methode herausgeholt,sodann erfolgt die Subsumtion.

Von Theodor Viehweg ist der Versuch unternommen worden,den Prozeß der Rechtsfindung in anderer Form zu erklären.Seine Grundthese lautet,daß Rechtsfindung "topisch" verfährt.[2] Topoi sind dabei jene Gesichtspunkte,die für ein bestimmtes Problem kraft Sachzusammenhangs zusammengetragen werden und der Problemerörterung dienen.Ihre Legitimation entnehmen sie nicht irgendeiner Auslegungsmethode,sondern dem anstehenden und zur Entscheidung drängenden Problem.Das bedeutet andererseits ,daß sie von Sätzen handeln,deren Wahrheit nicht bewiesen werden kann,denn die "topoi" bieten sich nicht an, weil sie die "Wahrheit" wiedergeben,sondern weil sie mit dem umstrittenen Problem im Zusammenhang stehen.Kriele hat deshalb den grundlegenden Satz,daß das juristische Denken topisch sei,als polemische Wendung verstanden,"die sich gegen die Annahme der Möglichkeit strikt beweisender wissenschaftlicher Deduktion im Recht wendet."[2] Die Argumente,mit denen man einen Rechtsfall in einem bestimmten Sinne löst,ergeben sich nicht durch bloße Anwendung einer bestimmten Methode. Man erinnert sich vielmehr oder informiert sich bei der Lösung eines Problems über alle damit verbundenen Fragestellungen,wägt sie gegeneinander ab,wendet sie auf Extremfälle

1)Larenz,Karl:a.a.O.,S.237
2)Viehweg,Theodor:Topik und Jurisprudenz.3.durchgesehene Auflage,München 1963,S. 1 ff,S.15
3)Kriele,Martin:a.a.O.,S.134

an,fragt nach ihren Wirkungen.Ein Richter,der erstmals in seinem Leben darüber entscheiden soll,ob eine Werbeausgabe zu aktivieren ist,wird in das EStG blicken und dort lesen, daß Wirtschaftsgüter zu aktivieren sind.Er wird diesen Gesetzestext nunmehr nicht anhand bestimmter Auslegungsmethoden untersuchen,einfach deswegen nicht,weil sie ihm keine konkreten Fragestellungen liefern.Er wird entweder einen Kommentar zum EStG zur Hand nehmen oder nach ähnlichen Entscheidungen suchen;er wird die Literatur zu diesem Problem untersuchen.Er wird fragen,auf welche Gesichtspunkte in all diesen Veröffentlichungen abgestellt wurde.Mit anderen Worten: er trägt Argumente zusammen.Welche Auslegungsmethode könnte ihm z.B. das zum Wirtschaftsgut entwickelte Kriterium der "Greifbarkeit" nicht nur benennen,sondern auch konkretisieren? Welche Fragestellungen im einzelnen notwendig sind,um ein derartiges Kriterium zu benennen und auch zu konkretisieren, läßt sich nicht einfach mit dem Hinweis auf eine Methode erklären,da diese zu allgemein sind und zu viele Lösungsmöglichkeiten zulassen.

Untersucht man die Urteilsbesprechungen in der Literatur, kann man den Prozeß der Rechtsfindung weiter verfolgen.Auch hier werden Argumente und Gesichtspunkte zum Problem gesammelt und kritisch gewürdigt.So findet man immer wieder den Hinweis auf Unterlassungen des Gerichts : das Gericht hätte noch dieses oder jenes erwägen müssen.Es dürfte sehr schwer fallen,dem Gericht nachzuweisen,es habe bestimmte Auslegungsmethoden nicht beachtet.Die Argumente zur Entscheidung eines Falles können mit der gleichen Methode vereinbar sein,aus der heraus ein Kritiker Argumente für eine andere Entscheidung findet.

Weiterhin ist gegen die Auslegungsmethoden einzuwenden,daß bestimmte Gesichtspunkte wie "Praktikabilität","Interessen", "Rechtssicherheit","Billigkeit" usw.mit einer bestimmten Methode nicht vereinbar sind,sondern ganz eigenständige Fragestellungen darstellen.[1)]

Die Erklärung des Rechtsfindungsprozesses mithilfe der Topik ist in der Gegenwart heftig umstritten.Doch selbst

1)vgl.Schneider,Egon:Rechtspraxis und Rechtswissenschaft. Gedanken zur Methodenlehre.In:MDR,21.Jg.(1967),S.9

ihre schärfsten Gegner räumen ihr da einen Platz ein,wo es an "hinreichend konkretisierten positiv-rechtlichen Wertungen fehlt.Denn in diesem Falle stoßen nicht nur die Möglichkeiten des systematischen Denkens an unübersehbare Grenzen,sondern es liegen auch regelmäßig die Charakteristika der Topik vor : die Normen werden hier im wesentlichen erst durch den Richter mit Inhalt erfüllt,so daß dieser insoweit weitgehend ähnlich wie der Gesetzgeber vorgehen muß und in der Tat über die Maximen "richtigen Handelns" zu entscheiden hat;"[1)] Selbst wenn daher die Methode für breite Gebiete des öffentlichen- oder des Privatrechts bestritten werden sollte: für die hier erörterten Gewinnermittlungsvorschriften des Steuerrechts ist die Topik die einzige Methode,die das,was seit Jahrzehnten in Rechtsprechung und Literatur geschieht,verdeutlichen kann.Nur sie kann erklären,warum bei der Rechtsauslegung bestimmte Argumente,z.B. die Bilanztheorien,herangezogen wurden.Mit dem herkömmlichen Auslegungsschema wäre es unmöglich,die "dynamische Bilanztheorie" in eine Urteilsbegründung hineinzubringen.Denn davon steht nichts im Gesetz; und auch der Versuch,ihre Übereinstimmung mit einer dem Gesetz zugrunde liegenden Systematik oder gar mit dem Willen des Gesetzgebers zu behaupten,könnte den Beweis nicht antreten.

Die zweite Frage,die mithilfe einer Methodenlehre beantwortet werden soll,die Frage nach der Möglichkeit,die Entscheidung auf ihre methodische Richtigkeit oder Fehlerhaftigkeit zu untersuchen und es zu ermöglichen, einen Gesetzesverstoß festzustellen,kann auf dieser Grundlage wie folgt beantwortet werden : Da von Anfang an nicht behauptet wird,es gäbe eine geschlossene Zahl von Gesichtspunkten,die in einem bestimmten Fall zu beachten sind,steht und fällt jede Entscheidung mit der Entdeckung eines neuen Argumentes.Für die Hinwendung zu einem bestimmten Argument aus einer Vielzahl von Argumenten gibt es keine logische Begründung,da Rechtsfindung normativ ist.In der Begründung muß der Richter zum Ausdruck bringen, warum er gerade dieses Argument für entscheidend hielt.Die öffentliche Diskussion wird die Vertretbarkeit einer solchen Entscheidung überprüfen.Es lassen sich zahlreiche Fälle anführen,in denen eine solche Diskussion zu einer Änderung der Rechtsprechung oder sogar zu einer Gesetzesänderung führte, vgl.z.B. § 5 Abs.2 und 3,§ 6 Einleitungssatz EStG.

1)Canaris,Claus-Wilhelm:a.a.O.,S.149 f

E.Grundlagen des Maßgeblichkeitsprinzips

I.Historische Einführung

Die ersten steuerlichen Vorschriften zur Ermittlung des Einkommens knüpften an den aufgrund des Handelsrechts festgestellten Gewinn an.[1] Die Gründe dafür liegen auf der Hand : der Gesetzgeber war zu diesem Zeitpunkt nicht in der Lage ,einen eigenständigen Anknüpfungspunkt zu schaffen. Der erste Versuch in Deutschland,die Einkommensteuer einzuführen,war bereits 18o8 in Preußen gescheitert,weil es sich als unmöglich erwies ,das Einkommen zu erfassen.[2]
Mit der später vom Handelsrecht angeordneten Bilanzierungspflicht hatte sich für den Staat eine Grundlage ergeben, an die er anknüpfen konnte.Doch enthielten die ersten Einkommensteuergesetze,die in Sachsen und in Preußen ergingen, eine Reihe von Vorbehalten und Einzelbestimmungen über Abzüge und Zurechnungen,die bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage beachtet werden mußten.[3] Das handelsrechtliche Ergebnis allein stellte zu keinem Zeitpunkt die alleinige Bemessungsgrundlage dar.
Während man zunächst die von der Finanzverwaltung gewünschten Änderungen lediglich außerhalb der Bilanz vornahm,ohne eine eigene Steuerbilanz aufzustellen,führte die Technik der Steuerbehörden,beispielsweise "die zu hohen Abschreibungen zuzusetzen und dann bei der nächsten Steuererklärung trotzdem wieder von der Handelsbilanz auszugehen,"[4] dazu,"daß man,um nicht der späteren Abschreibungsmöglichkeiten verlustig zu gehen,eigene Bilanzen aufstellte."[5]
Vom § 33 Abs.2 des EStG von 192o bis zum § 5 des EStG in der Fassung von 1955 ist hinsichtlich dieses Anknüpfungspunktes nicht viel geschehen.Die handelsrechtliche Gewinnermittlung wurde für maßgeblich erklärt,sei es mit den Worten,daß die Grundsätze anzuwenden sind,wie sie für die Inventur und die Bilanz durch das HGB vorgeschrieben sind (so § 33 Abs.2 EStG von 192o),oder aber durch die Verweisung auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (so § 5 EStG von 1955).

1)Nowak,Alexander:Handelsbilanz und Steuerbilanz. Zürich,Leipzig 1938,S.37 f
2)ebenda,S.37
3)ebenda,S.38
4)Scherpf,Peter:Handelsbilanz-Steuerbilanz.Berlin 1941,S.3
5)ebenda

II.Materielle Grundprobleme

Der Wortlaut des § 5 Abs.1 EStG,der den Ausweis des Betriebsvermögens nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vorschreibt, läßt zwei grundlegende Probleme unbeantwortet :

1.Gibt es eine selbständige Steuerbilanz ?

2.Gibt es eine eigenständige steuerliche Gewinnermittlung ?

Dem Wortlaut ist entgegen der allgemeinen Auffassung nicht zu entnehmen,daß es eine selbständige Steuerbilanz nicht gibt.[1] Dabei bedarf es durchaus nicht der Suche nach einer Norm,die ausdrücklich den Begriff der Steuerbilanz benutzt (vgl.aber § 6o Abs.3 EStDV).Der Fehlschluß,der von den Anhängern der nicht-existenten Steuerbilanz begangen wird, liegt in der Verkennung dessen,was § 5 Abs.1 EStG besagt : dort heißt es nicht,daß die Handelsbilanz zu besteuern sei, sondern daß bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns von dem Betriebsvermögen auszugehen ist,das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist.Daß die so erfolgende Gewinnermittlung "ihrem Wesen nach handelsrechtliche Gewinnermittlung ist", daß die hierbei entstehende Bilanz "ihrem Ursprung nach eine Handelsbilanz" ist,stimmt.[2] Nur ist die daraus gezogene Konsequenz,es gäbe keine Steuerbilanz,nicht zutreffend.Daß für die Ermittlung einer steuerrechtlichen Größe ein handelsrechtliches Verfahren anzuwenden ist,ändert nichts am Vorliegen einer auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts liegenden Institution.Es ließe sich lediglich darüber streiten,ob der Steuerpflichtige eine selbständige Bilanz aufzustellen hat und dieselbe ausdrücklich als "Steuerbilanz" deklarieren muß.Das ist zu verneinen : er kann die Handelsbilanz einreichen mit den dazu erforderlichen Abweichungen,die in beliebiger Form vorgenommen werden können.Aber selbst ohne vorhandene Abweichungen und mit der Überschrift "Handelsbilanz" wird aus der Handelsbilanz eine steuerliche Rechnung,für die das Wort "Steuerbilanz" angebracht erscheint,ob sie nun die Form einer Bilanz hat oder nicht.

1) für die Gegenmeinung vgl.Littmann,Eberhard:Das Einkommensteuerrecht.8.völlig erneuerte Auflage unter Mitarbeit von Günther Tautorus.Stuttgart 1966,Anm.54 zu §§ 4,5 Flämig,Christian:Die Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips der Handelsbilanz für die Steuerbilanz.In:DB,21.Jg.(1968), S.2o45

2) Littmann,Eberhard:a.a.O.,Anm.52 zu §§ 4,5

Die zweite Frage,ob die Steuerbilanz eine eigenständige Gewinnermittlung vorzunehmen hat,oder ob ihr das der Grundsatz der Maßgeblichkeit verbiete,ist von Zitzlaff gestellt worden.[1)]

Zitzlaff meint,der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz sei unberechtigt in die Diskussion gekommen.Zunächst, d.h.nach der Kodifizierung im EStG,habe nur der Grundsatz gegolten," daß nicht die für das betreffende Wirtschaftsjahr aufgestellte Handelsbilanz maßgebend sein soll,sondern daß der Geschäftsgewinn für die Steuer selbständig nach den Vorschriften,die für die kaufmännische Bilanz und Inventur maßgebend sind,zu berechnen ist."[2)]

Hinsichtlich der "Eigenständigkeit" der steuerlichen Gewinnermittlung muß jedoch differenziert werden.

1.Man könnte darunter die eigenständige Prüfung der Veranlagungsbehörde verstehen,ohne die Lösung des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.So ist das Maßgeblichkeitsprinzip in der Vergangenheit nie verstanden worden und wird es auch heute nicht angewendet,in einer Zeit also,in der allgemein gefragt wird,ob das Prinzip überhaupt noch eine Bedeutung habe.

2.Man könnte darunter aber auch die Prüfungsmöglichkeit des von dem Steuerpflichtigen mitgeteilten Ansatzes verstehen. Eine solche Überprüfung ist selbstverständlich,denn wie sonst sollte die Veranlagungsbehörde fehlerhafte Anwendung des Rechts rügen ? im übrigen beweist jede Betriebsprüfung, daß steuerlich jeder Bilanzposten zur Debatte steht.In diesem Sinne läßt sich also von einer "Eigenständigkeit" der steuerlichen Gewinnermittlung sprechen.

Pankow hat die Frage gestellt,"ob sich der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Sinne einer Identität des handelsrechtlichen und des steuerrechtlichen Gewinn b e g r i f f e s oder im Sinne einer Identität der handelsrechtlichen und der steuerrechtlichen Gewinn e r m i t t l u n g aus § 5 EStG ableiten läßt.Im ersten Fall würde die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz wegen der dann auch gegebenen Identität

1)Zitzlaff,Franz:Einkommensteuerfragen.In:StW I,17.Jg.(1938), Sp.549 ff

2)ebenda,Sp.561 f

der Bewertung auf tatsächlichen Gründen beruhen;im zweiten Fall müßten die Wertansätze der Handelsbilanz aus rechtlichen Gründen in die Steuerbilanz übernommen werden."[1)]

Die Unterscheidung Pankows,die den Sinn hat,die Maßgeblichkeit in eine ganz bestimmte Richtung zu lenken,ist jedoch überflüssig.Regeln über die Gewinnermittlung geben einen ganz bestimmten Gewinn,so wie eine bestimmte Gewinnkonzeption bestimmte Regeln zur Ermittlung des Gewinns nach sich zieht. Zwischen beiden besteht kein Unterschied,beide bedingen sich als Mittel-Zweck Verhältnis gegenseitig.

Unerklärlich ist,warum eine Identität zur rechtlichen Maßgeblichkeit,eine andere Identität zur tatsächlichen Maßgeblichkeit führen soll.Wenn der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Gesetz verankert ist,und davon geht auch Pankow aus,dann ist die Maßgeblichkeit auch tatsächlich,zunächst aber rechtlich bedingt.

Damit ist auch die zunächst offengelassene Frage der Rechtsnatur der Steuerbilanz beantwortet.Wer eine selbständige Steuerbilanz nicht anerkennt,darf ihr auch keine besondere Rechtsnatur zubilligen.Es dürfte dann aber schwerfallen, den § 16o Abs.1 AO,der den Steuerpflichtigen dazu verpflichtet, die handelsrechtliche Buchführungspflicht (zu der auch die Bilanzierungspflicht trotz ihrer gesonderten Aufzählung im HGB gehört) auch im Interesse der Besteuerung zu erfüllen, rechtlich einzuordnen.Indem die Buchführungspflicht und die Bilanzvorlage nach § 2o2 AO erzwungen werden können,[2)] zeigt sich,daß gegenüber der privatrechtlichen Bilanzierung nach dem Handelsrecht hier auch rechtlich ein aliud vorliegt, eine öffentlich-rechtliche Pflicht,die der Vorbereitung eines Steuerbescheides dient.

Nach den vorstehenden Ausführungen kann der Inhalt der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz wie folgt umschrieben werden : Der Satz von der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz besagt,daß zwischen den Bilanzen bei beiderseitiger Selbstandigkeit als Institutionen und Selbständigkeit der Rechtsauslegung eine Bindung dergestalt besteht,daß die Steuerbilanz nur in begründeten Fällen von der Handelsbilanz abweichen darf.

1)Pankow,Max:Keine Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz im Falle von Sonderabschreibungen.In:BB,22.Jg.(1967), S.113

2)Tipke,Klaus,Heinrich Wilhelm kruse:Reichsabgabenordnung. 2.-3.Auflage,Köln 1965/68,Anm.5 zu § 16o

Welcher Art die "begründeten Abweichungen" sein können,soll aus der folgenden Übersicht hervorgehen.Sie beabsichtigt zum einen,die aufgrund der Fassung des Maßgeblichkeitsprinzips möglichen Zusammenhänge zwischen beiden Bilanzen darzustellen,zum anderen,eine einheitliche Terminologie einzuführen.

1.Der Wertansatz in der Steuerbilanz richtet sich nach dem der Handelsbilanz : eigentlicher Fall der Maßgeblichkeit.

2.Der Wertansatz in der Steuerbilanz wird nicht der Handelsbilanz entnommen,sondern aufgrund steuerlicher Vorschriften ermittelt,beispielsweise unter Anwendung der im § 6 EStG genannten Vorschriften zur Bewertung.Es handelt sich um Ausnahmen vom Maßgeblichkeitsprinzip

3.Der Wertansatz in der Steuerbilanz wird nach eigenen Regeln erstellt,die von der Rechtsprechung und der Verwaltung durch Rechtsauslegung gewonnen werden.Es kommt also zu einem von der Handelsbilanz abweichenden Wertansatz, wobei entscheidend ist,daß sich diese Abweichung nicht aus den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften explizite ergibt.Es handelt sich hierbei um Verstöße gegen das Maßgeblichkeitsprinzip.Die Terminologie soll nicht etwa besagen,daß hier in jedem Fall ein Gesetzesverstoß vorliegt.Der Begriff des "Verstoßes" besagt lediglich,daß aus bestimmten,nur nicht in Ausnahmevorschriften niedergelegten Gründen eine Abweichung vom Maßgeblichkeitsprinzip,z.B.aus verfassungsrechtlichen Gründen, erfolgt.

4.Der Wertansatz in der Handelsbilanz richtet sich nach dem der Steuerbilanz : es handelt sich um die Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips.Diese kann zwei Ursachen haben : der Bilanzierende kann sich freiwillig der Möglichkeit berauben,zwei Bilanzen aufzustellen.Stattdessen stellt er eine den steuerlichen Vorschriften entsprechende Bilanz auf und deklariert diese gleichzeitig als Handelsbilanz. Dies ist der Fall der faktischen Umkehrung.Daneben gibt es die sogenannte juristische Umkehrung : Gesetzgeber, Rechtsprechung oder Verwaltung fordern für die Anerkennung eines steuerlichen Ansatzes dessen Vorwegnahme in der Handelsbilanz.

Die grundsätzliche Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz einerseits,die Notwendigkeit einer Begründung für eine Abweichung andererseits führen für beide Parteien,für den Steuerpflichtigen und für das Finanzamt,zu Schutzwirkungen.

Die Schutzwirkung für den Steuerpflichtigen besteht darin, daß er ohne eine rechtmäßige Begründung nicht gezwungen werden kann,in der Steuerbilanz einen Wertansatz mit gewinnerhöhender Wirkung zu verändern.[1)]

Hier hat man regelmäßig das Hauptanwendungsgebiet des Maßgeblichkeitsprinzips gesehen : läßt sich nämlich eine Begründung aus den Ausnahmevorschriften oder sonstigem Recht nicht geben,so hat das Finanzamt den handelsrechtlichen Beurteilungsspielraum,der bei fast allen Bilanzierungsfragen besteht,anzuerkennen.[2)]

Doch zeigt sich die Auflösung des Kernbereichs des Maßgeblichkeitsprinzips nirgends deutlicher als am Beispiel des handelsrechtlichen Beurteilungsspielraumes.

Nach dem AktG 1965 besteht für immaterielle Wirtschaftsgüter,sofern sie derivativ erworben wurden,ein Aktivierungswahlrecht,vgl.§ 153 Abs.3.Damit ist der bei derartigen Wirtschaftsgütern bestehende Beurteilungsspielraum gesetzlich verankert worden.

Um aus dem handelsrechtlichen Aktivierungswahlrecht eine steuerliche Aktivierungspflicht zu machen,d.h.den Ansatz in der Steuerbilanz auch dann zu verlangen,wenn in der Handelsbilanz auf den Ansatz verzichtet wurde,bedarf es einer Begründung.Denn dem Maßgeblichkeitsprinzip als solchem kann sich nur entnehmen lassen : kein Ansatz in der Steuerbilanz. Dem könnte eine Ausnahmevorschrift jedoch entgegenstehen. Ohne Berücksichtigung des Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes ließe sich der Ansatz in der Steuerbilanz damit begründen,daß § 6 EStG den Ansatz von Wirt-

1)Bühler,Uttmar,Peter Scherpf:Bilanz und Steuer.6.,neubearbeitete,erweiterte Auflage.Berlin und Frankfurt am Main 1957,S.155

2)vgl.RFH-Urteil vom 22.11.1938,I 364/38,RStBl.1939,S.356
RFH-Urteil vom 21.7.1937,VI A 447/37,RStBl.1937,S.1128:
bei mehreren an sich steuerlich nicht verbotenen Arten von Bilanzierung darf die Steuerbilanz nicht von der Handelsbilanz abweichen.
Senf:Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz. In:DStZtg.,23.Jg.(1934),S.85
Brönner,Herbert:Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht. 7.,neubearbeitete Auflage,Stuttgart 1968,S.97
Littmann,Eberhard:a.a.O.,Anm.55 zu §§ 4,5

schaftsgütern verlange,also eine steuerrechtliche Aktivierungspflicht begründe.[1)]

Entscheidet sich die Frage der "Aktivierungsfähigkeit" aber allein nach dem Handelsrecht,dann wäre eine selbständige Begründung aus § 6 EStG nicht möglich,und das handelsrechtliche Wahlrecht könnte sich nur dann zu einer steuerlichen Pflicht verdichten,wenn sich aus dem Gesetz etwas derartiges ergäbe.

Der BFH hat in dem Beschluß vom 3.2.1969 zu dem hier angesprochenen Problem Stellung genommen.Er hat die steuerliche Aktivierungspflicht nicht mehr allein auf die sich möglicherweise aus § 6 EStG ergebende Pflicht gestützt,obwohl eine derartige Argumentation zu diesem Zeitpunkt noch vertretbar gewesen wäre.Da dem BFH die vorgesehene Änderung der §§ 5,6 EStG zu dieser Zeit aber bereits bekannt war,hat er sich in seiner Urteilsbegründung über die Auswirkungen handelsrechtlicher Wahlrechte auf die Steuerbilanz darauf eingestellt und zusätzliche Begründungen erarbeitet,die von der erwähnten Änderung nicht getroffen werden sollten.

Der BFH führte zunächst aus,daß die Verweisung im § 5 EStG nicht zwischen Aktivierungsgeboten und Aktivierungsmöglichkeiten unterscheide,folglich bedürfe die Vorschrift insoweit der Auslegung,"bei der ihr Sinn,der Zusammenhang mit anderen steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung und schließlich auch verfassungsrechtliche Grundsätze zu berücksichtigen sind."[2)]

Daß § 5 EStG zwischen den Aktivierungsgeboten und Aktivierungsmöglichkeiten nicht differenziert,spricht gerade gegen eine Auslegung der Norm.Diese ist insoweit ganz eindeutig: die Frage des Verbots,des Gebots bzw. der Wahlmöglichkeit soll im Handelsrecht entschieden werden : die dort getroffene Entscheidung wird dann auch von der Steuerbilanz übernommen.

Der BFH zieht weiterhin aus der Korrektur des § 5 durch den § 6 die Folgerung,ihr liege ein allgemeiner Grundsatz zugrunde : es sollen Spielräume vermieden werden.Daher läßt sich seiner Meinung nach aus der Verweisung auf die handels-

1)deutlich BFH-Urteil vom 26.1.1960,I D 1/58 S,BStBl.1960 III,S.191 für außerrechnungsmäßige Kosten,die bei Abschluß eines Lebensversicherungsvertrages dem Versicherungsunternehmen entstehen

2)BFH-Beschluß vom 3.2.1969,Gr.S 2/68,BStBl.1969 II,S.291(293)

rechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung allenfalls die Bindung des Steuerrechts an handelsrechtliche Aktivierungsverbote und Passivierungsgebote herleiten,nicht mehr an Wahlrechte.[1)]

Auch dieser Auslegung kann nicht zugestimmt werden.Zunächst widerspricht sich der BFH : denn da er,wenn auch nur nebenbei,die Aktivierung aus § 6 EStG ableitet,kann er sich auch an ein handelsrechtliches Verbot nicht gebunden fühlen. Zum anderen aber ist es völlig falsch,dem § 6 EStG einen allgemeinen Grundsatz zu unterstellen,der besagt,daß Spielräume zu vermeiden sind.Der steuerlichen Gewinnermittlung nach den §§ 5 ff EStG liegt ein eindeutiges Konzept zugrunde : es gibt eine Regel (§ 5 Abs.1 EStG),die durch Ausnahmen ergänzt wird.Unterstellt man den Ausnahmen den allgemeinen Grundsatz (der logischerweise nur der Grundregel zukommen kann), dann kommt der Regel überhaupt keine Bedeutung mehr zu,da es dann nur noch Ausnahmen geben dürfte. Eine dem Grundgedanken des Maßgeblichkeitsprinzips entsprechende Auslegung kann,wenn dem Prinzip ein Zweck unterstellt werden soll,also nur so lauten : die Regel im § 5 stellt den Grundsatz dar,von dem die steuerliche Gewinnermittlung auszugehen hat.Ausnahmen sind nur als solche zu interpretieren.

Die Auslegung des BFH ist daher fehlerhaft : die Bindung des Richters an das Gesetz,durch die methodischen Erkenntnisse schon fragwürdig geworden,wird dort mißachtet,wo von dem Anwendungsbereich einer Norm nichts mehr verbleibt.

Der BFH hat sich weiterhin auf den Gleichheitsgrundsatz berufen.In der vorgegebenen Terminologie bedeutet das,daß er einen Verstoß gegen das Maßgeblichkeitsprinzip begründet hat.

Einen Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung könnte man aus zwei Gründen annehmen.

1.Der Gesetzgeber könnte eine Differenzierung vornehmen, die durch keinen vernünftigen Grund gerechtfertigt ist.
2.Der Gesetzgeber könnte zwar im Wortlaut des Gesetzes den Gleichheitsgrundsatz einhalten,doch könnten bei der Anwendung des Gesetzes Ungleichheiten auftreten.Derartige

1)BFH-Beschluß:a.a.O.,S.293

Gesetze vermeiden im Wortlaut Ungleichheiten und umschreiben den Geltungsbereich auch abstrakt-allgemein,doch ergeben sich bei der praktischen Auswirkung Ungleichheiten,die auf die rechtliche Gestaltung zurückzuführen sind.[1)]

Um mit dem zweiten Punkt zu beginnen : einen derartigen Verstoß gegen den Gleichheitssatz kann der BFH nicht gemeint haben,da er dazu entsprechende Ausführungen hätte machen müssen.Es hätte also z.B. des Nachweises bedurft,daß nur ganz bestimmte Gewerbetreibende von der Norm betroffen werden, ohne daß diese einen besonderen Grund dafür geltend machen könnten.
Es bleibt der erste Verstoß gegen den Gleichheitssatz. Wenn der BFH in der Möglichkeit,steuerliche Wahlrechte aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips anzuerkennen,einen Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sieht,so wäre dies ein Vorwurf an den Gesetzgeber,der ein solches Verhalten durch § 5 EStG zugelassen hat.Dann hätte es des Beweises bedurft,daß die Differenzierung des Gesetzgebers zwischen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern und die diesbezügliche Anerkennung durch das Steuerrecht eine willkürliche Differenzierung darstellt.Bedenkt man die literarischen Auseinandersetzungen um die Aktivierungsfähigkeit immaterieller Wirtschaftsgüter,die Unsicherheit aller an der Diskussion Beteiligten,eine eindeutige und vernünftig begründete Meinung abzugehen,dann erscheint es durchaus nicht als Willkür,eine derartige Vorschrift sowohl im Handels- als auch im Steuerrecht zuzulassen.
Der BFH hat sich derartiger Erörterungen durch den schlichten Hinweis auf einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz in der Form der gleichmäßigen Besteuerung entzogen.Obwohl der Beschluß in der Literatur positiv aufgenommen wurde,ist das Urteil zu bedauern : die Begründungen für die steuerliche Aktivierungspflicht sind nicht vertretbar.[2)]

Nissen entnimmt das vom BFH auf der Grundlage des EStG vor der Änderung der §§ 5,6 gefundene Ergebnis auch einer Interpretation des neuen § 5 Abs.2 EStG,nach dem für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Aktivposten nur

1) Schmidt-Bleibtreu,Bruno,Franz Klein:Steuerrecht unter Verfassungskontrolle.Herne,Berlin 1966,S.81
2) vgl.Döllerer,Georg:Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz.In:BB,24.Jg.(1969),S.5o4
Nissen,Karl-Heinz:Änderung der §§ 5 und 6 des Einkommensteuergesetzes.In:DStZtg.A,57.Jg.(1969),S.13o

anzusetzen ist,wenn sie entgeltlich erworben wurden. Nissen zieht aus dem Text die Konsequenz,die Vorschrift enthalte ein unbedingtes Aktivierungsgebot,wobei der in dieser Formulierung zum Ausdruck kommende Inhalt verallgemeinert werden müsse.Er begründet dies mit dem Wortlaut des Gesetzes : im Gegensatz zu § 153 Abs.3 AktG stünde im § 5 Abs.2 EStG anstelle des Wörtchens "darf" "ist".[1] Zwingend ist diese Auslegung jedoch nicht : der Gesetzgeber hat sich während der Beratungen mit der Problematik,ob Wahlrecht oder Pflicht,überhaupt nicht auseinandergesetzt. Seine Intentionen haben eindeutig auf dem Wort "nur" gelegen.

Fraglich ist,ob der Steuerpflichtige auf die Schutzwirkungen des Prinzips von sich aus verzichten kann.Die Frage ist in der Vergangenheit lebhaft erörtert worden.Es liegt ein Fall zugrunde,in dem der Steuerpflichtige entgegen dem handelsrechtlichen Ansatz einen steuerlich ungünstigeren Wert wählt,der aber steuerlich zulässig ist.[2] Die Erörterung eines solchen Problems hat selbstverständlich nur solange einen Sinn,solange man eine Interpretation des Maßgeblichkeitsprinzips für möglich hält,die eine derartige Konstellation zuläßt.Im Sinne des angeführten BFH-Beschlusses,der Spielräume grundsätzlich ausschließt,sofern sie sich aus dem Maßgeblichkeitsprinzip ergeben,würde die Problematik nur eine untergeordnete Rolle spielen. Praktisches Beispiel : ein handelsrechtliches Wahlrecht wird so ausgeübt,daß es in der Handelsbilanz den Gewinn mindert,während der Steuerpflichtige dieses Wahlrecht in der Steuerbilanz sich gewinnerhöhend auswirken lassen will. Dabei ist eine dem Steuerpflichtigen nützliche Konstellation, also z.B.steuerlicher Ansatz wegen derzeitiger Verlustlage entgegen der handelsrechtlichen Unterlassung schon deshalb auszuschließen,da der Steuerpflichtige hier gerade auf die Schutzwirkungen nicht nur nicht verzichtet hätte, sondern noch dazu die Schutzwirkung des Finanzamtes mißachtet hätte.

Nach Bühler/Scherpf ist gegen einen Verzicht auf die Schutz-

1)Nissen,Karl-Heinz:a.a.O.,S.13o
2)Bühler,Ottmar,Peter Scherpf:a.a.O.,S.158

wirkungen nichts einzuwenden,"solange er mit dem für die Steuer gewählten Ansatz auch noch im Rahmen des handelsrechtlich Zulässigen bleibt,-so daß also Handelsbilanz und Steuerbilanz in ihren Ansätzen auseinandergehen können."[1)]
Die Einschränkung ist jedoch nicht richtig : der hier erörterte Fall ist überhaupt nur solange problematisch,solange der ungünstigere steuerliche Wert auch handelsrechtlich zur Geltung kommen könnte.Könnte er dies nicht,wäre sein Ansatz a priori unproblematisch und statthaft,weil eine Ausnahmevorschrift vorläge.
Becker begründet sein zustimmendes Ergebnis damit,daß man dem Steuerpflichtigen nicht verbieten könne,seine Lage in der Handelsbilanz ungünstiger als in der Steuerbilanz auszuweisen."Hier greift der Satz ein,daß die Vorschriften des HGB dem Kaufmann nur verbieten,das Betriebsvermögen günstiger auszuweisen,als in ihnen vorgesehen ist,also z.B. die Aktiven höher anzusetzen,die Verbindlichkeiten geringer oder sie zu verschweigen."[2)]
Das Finanzamt "kann nicht mehr verlangen,als daß der Kaufmann in der f ü r d i e S t e u e r eingereichten Ergänzung der Handelsbilanz in den Grenzen des steuerrechtlich und damit in der Regel auch handelsrechtlich Zulässigen bleibt."[3)]
Auch Becker mißversteht das Maßgeblichkeitsprinzip.Der Hinweis auf die handelsrechtliche Möglichkeit der Unterbewertung kann als Begründung nicht herangezogen werden,weil die damit verbundenen Konsequenzen mittels der Ausnahmevorschriften vom Gesetzgeber bereits bedacht sind.In dem hier umstrittenen Fall gibt es gerade keine derartige Ausnahmevorschrift,weshalb das Steuerrecht auch grundsätzlich bereit ist,einen günstigeren als den vom Steuerpflichtigen gewünschten Ansatz zu akzeptieren
Die Meinung Nowaks,Becker wolle zugunsten des fiskalischen Interesses an einer höheren Einnahme auf den Grundsatz der Maßgeblichkeit verzichten,verlangt den Nachweis,daß das Maßgeblichkeitsprinzip im vorliegenden Fall anzuwenden ist.Ein solcher Nachweis ist ihm jedoch nicht gelungen.[4)]

1)Bühler,Ottmar,Peter Scherpf:a.a.O.,S.158
2)Becker,Enno:Zur Frage,ob die vom Kaufmann für die Besteuerung des Einkommens eingereichte Bilanz berichtigt oder geändert werden kann.In:StW I,8.Jg.(1929),Sp.24 f
3)ebenda,Sp.25 f
4)Nowak,Alexander:a.a.O.,S.145 ff

Bei der Lösung des Problems sind zwei Fragen zu unterscheiden :

1.Zunächst ist zu untersuchen,worauf sich der steuerliche Spielraum bezieht.Liegt ein steuerliches Wahlrecht vor oder nicht ? Nicht jeder steuerliche Spielraum beruht auf einem steuerlichen Wahlrecht,da wegen des handelsrechtlichen Ausgangspunktes eine vollständige Kodifizierung der steuerrechtlichen Normen in der Form von Geboten,Verboten und Möglichkeiten nicht erforderlich ist.Wo das Steuerrecht schweigt,greift das Handelsrecht ein.Aber wenn es in einem derartigen Fall verschiedene handelsrechtliche Lösungen gibt, dann kann man nicht davon sprechen,daß ein steuerliches Wahlrecht existiert.Hier existiert nur das Maßgeblichkeitsprinzip,d.h.die steuerliche Verpflichtung,den handelsrechtlichen Ansatz zu übernehmen.Im übrigen : würde man in einer derartigen Situation von einem steuerrechtlichen Wahlrecht sprechen,würde man sich der Möglichkeit berauben,zum echten, d.h. ausdrücklich kodifizierten Wahlrecht im Steuerrecht ein Abgrenzungskriterium zu besitzen.Das wird in der weiteren Untersuchung noch eine bedeutende Rolle spielen.
Ist man nun der Meinung,daß jeder steuerrechtliche Spielraum,sei er nun durch ein echtes Wahlrecht entstanden oder im oben angeführten Sinne durch das Schweigen des Steuerrechts bei unterschiedlichen handelsrechtlichen Lösungsmöglichkeiten,durch einen bestimmten Ansatz in der Handelsbilanz eingeengt wird auf eben diesen Wert,eine Abweichung zum handelsrechtlichen Ansatz also als unzulässig gilt,dann ist nicht einzusehen,aus welchem Grunde Becker differenziert. Dann liegt eine Inkonsequenz in der Anwendung des Prinzips vor,die Nowak zu Recht als eine profiskalische Auslegung bezeichnet.[1)]
Wie sich aber aus dem weiteren Verlauf der Untersuchung ergeben wird,ist das Maßgeblichkeitsprinzip für steuerliche Wahlrechte neu zu interpretieren.Die hier wiedergegebene Meinung hat daher nur Bestand,als es sich um steuerliche Beurteilungsspielräume handelt,die ihre Ursache im Handelsrecht haben.Als Beispiel dafür diene nochmals das handels-

1)Beckers Ansicht ist im RFH-Urteil vom 17.4.1929, VI A 879/27,RStBl.1929,S.455 (456) bestätigt worden

rechtliche Aktivierungswahlrecht für derivative immaterielle Wirtschaftsgüter.Eine steuerliche Aktivierungspflicht oder ein steuerliches Wahlrecht ist hier nicht gegeben,weil der Gesetzgeber darüber im § 5 Abs.2 EStG überhaupt nichts aussagt.Er engt lediglich für den Bereich des Steuerrechts den Begriff des Wirtschaftsgutes ein,schafft also für solche immateriellen Wirtschaftsgüter,die originär entstanden sind, ein Verbot.Mehr läßt sich dem § 5 Abs.2 EStG nicht entnehmen.Über die weitere steuerliche Behandlung entscheidet daher § 5 Abs.1 EStG.Das bedeutet,sofern man der hier vertretenen Ansicht über die Auswirkung eines handelsrechtlichen Wahlrechts auf die Steuerbilanz sowie der Kritik am BFH-Beschluß vom 3.2.1969 zustimmt,daß über den steuerlichen Ansatz der handelsrechtliche Ansatz entscheidet.Hier ist also auch eine profiskalische Ausnutzung des steuerrechtlichen Beurteilungsspielraumes nur möglich,wenn ein entsprechender handelsrechtlicher Ansatz erfolgt. Die handelsrechtliche Wahl beseitigt den Beurteilungsspielraum für die Steuerbilanz.

2.Gegen die Meinung von Becker spricht auch der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung : er bedeutet nicht nur,daß das Finanzamt nur aktiv werden kann,wenn ihr eine Norm dies gestattet.Er bedeutet auch,daß es auf den Willen des Steuerpflichtigen nicht ankommen kann,mehr Steuern zu zahlen als ihm gesetzlich auferlegt ist. § 5 Abs.1 EStG ist kein unverbindlicher Leitsatz,den das Finanzamt oder der Steuerpflichtige nach Belieben beiseite schieben können. Wenn sich dieser Eindruck nach dem Studium der Rechtsprechung und der Verwaltungshandhabung auch manchmal einstellen könnte: § 5 Abs. 1 ist ein Steuertatbestand.

Die Schutzwirkungen des Finanzamtes ergeben sich durch analoge Anwendung der vorstehenden Ausführungen.
Die aus dem Schutzcharakter grundsätzlich zu ziehende Konsequenz,ein steuerlicher Wertansatz dürfe nicht unter dem Ansatz in der Handelsbilanz liegen,[1] erfährt durch die Möglichkeit einer handelsrechtlichen Zuschreibung auch bei

1)Brönner,Herbert:Neue Steuerfragen in der Handels- und Steuerbilanz 1933. In:DStZtg.23.Jg.(1934),S.83

den abnutzbaren Gütern des Anlagevermögens entgegen der steuerrechtlichen Regelung im § 6 Abs.1 Ziff.1 Satz 4 EStG eine wichtige Einschränkung.
Wie bei der Schutzwirkung zugunsten des Steuerpflichtigen steht auch bei der Schutzwirkung zugunsten des Finanzamtes die Auswirkung eines Wahlrechts im Vordergrund.
Ein steuerliches Wahlrecht soll nicht unabhängig von der Handelsbilanz in Anspruch genommen werden können,"es sei denn, daß eine Abweichung von der Handelsbilanz in der Begünstigungsvorschrift ausdrücklich erlaubt ist oder ihre Zulässigkeit sich aus dem Sinn und Zweck der Begünstigungsvorschrift notwendig ergibt."[1)]
Während sich ein handelsrechtliches Wahlrecht nach der Auffassung der Rechtsprechung also grundsätzlich zu einer steuerlichen Pflicht verdichtet,kann umgekehrt ein steuerliches Wahlrecht nur so in Anspruch genommen werden,daß es dem jeweiligen handelsrechtlichen Ansatz entspricht.
Die Frage,ob steuerrechtliche Wahlrechte zu ihrer Anwendung im gewünschten Sinne jeweils des gleichlautenden Ansatzes in der Handelsbilanz bedürfen,ist damit noch nicht ausdiskutiert.Auf sie wird im Zusammenhang mit der Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips noch einzugehen sein.

III.Die Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips

1.Sonderabschreibungen,steuerliche Wahlrechte und Handelsbilanzansatz

Im folgenden wird allein die juristische Umkehrung,d.h. die Übereinstimmung beider Bilanzen dergestalt,daß die Handelsbilanz sich nach der Steuerbilanz in bestimmten Wertansätzen zu richten hat,weil nur so der gewünschte steuerliche Wertansatz erreichbar ist,behandelt.
Die so verstandene juristische Umkehrung spielt innerhalb zweier Problemkreise eine Rolle.Zum einen sind es die Sonderabschreibungen,zum anderen die Wahlrechte sonstiger Art.Materiell bestehen zwischen beiden keine Unterschiede, weil auch eine Sonderabschreibung ein Wahlrecht beinhaltet : entweder Ansatz des "Normalwertes" oder eine Inanspruchnahme der Sonderabschreibung.Eine Abgrenzung ist nur durch die gesetzgeberische Motivation möglich,die bei den Sonderab-

1)RFH-Urteil vom 22.11.1938,I 364/38,RStBl.1939,S.356

schreibungen regelmäßig wirtschafts- oder finanzpolitischer Natur ist.

Hinsichtlich der Auswirkungen auf die Handelsbilanz unterscheidet man grundsätzlich zwischen diesen Sonderabschreibungen und den sonstigen Wahlrechten.Deutlich kommt dies bei George zum Ausdruck."Darüber,daß der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz das Bewertungswahlrecht des § 6 EStG u.U.erheblich einschränkt,besteht Einigkeit.Dagegen ist nach wie vor unklar,ob dieser Grundsatz auch dann anzuwenden ist,wenn der Gesetzgeber aus wirtschaftspolitischen oder anderen außerhalb des Steuerrechts liegenden Gründen ausdrücklich eine Bewertung zuläßt,die von den allgemeinen steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften abweicht.Diese Sonderbewertungsvorschriften bestehen einmal in erhöhten Absetzungen für Abnutzung bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens,zum anderen in dem Ansatz niedrigerer Werte bei den Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens,die gewöhnlich in die Form von steuerfreien Rücklagen gekleidet sind."[1)]

Es sei zunächst die Sonderabschreibung in ihrer Auswirkung auf die Handelsbilanz betrachtet.

Hinsichtlich der Beziehung zur Handelsbilanz sind die Sonderabschreibungen in drei Gruppen einzuteilen :

1. Steuervergünstigungen ohne Anwendung des Grundsatzes der Maßgeblichkeit.Hierbei handelt es sich um Fälle,in denen der Gesetzgeber ausdrücklich angeordnet hat,die Voraussetzung für die Anerkennung einer Sonderabschreibung setze nicht ein entsprechendes Vorgehen in der Handelsbilanz voraus.
2. Steuervergünstigungen,die nur bei Einhaltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes gewährt werden.Doch ist hierbei zu unterscheiden :

a. Die Anwendung des Maßgeblichkeitsprinzips kann sich bereits aus der die Begünstigung enthaltende Norm ergeben. In diesem Fall ist eine Diskussion auf der Grundlage des § 5 EStG fruchtlos:ließe sich die Maßgeblichkeit bereits dem § 5 EStG entnehmen,dann wäre die spezielle Anordnung des Gesetzgebers zwar überflüssig ,aber nicht fehlerhaft. Ließe sich die Maßgeblichkeit jedoch nicht mit § 5 EStG erklären,dann läge insoweit ein neuer Maßgeblichkeitstatbestand vor.Dieser Tatbestand könnte dann auf seine Praktikabilität hin untersucht werden,es ließen sich rechts-

1) George,Heinz:Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz.In:Buchhaltungs-Briefe Nr.15,1968,S.478

politische Erwägungen anstellen usw.,nur ein Einwand wäre nicht möglich : daß ein Verstoß gegen § 5 EStG vorläge. Dem Gesetzgeber steht es frei,seine Prinzipien zu durchbrechen.Daher muß dieser Fall aus den weiteren Überlegungen ausscheiden.

b.Anders nur jene Fälle,in denen das Gesetz die Maßgeblichkeit nicht ausdrücklich verlangt (oder ablehnt) : wenn hier Finanzverwaltung oder Gerichte die Einhaltung des Maßgeblichkeitsprinzips verlangen,oder dies in Richtlinien verankert ist,so handelt es sich um die Auslegung des § 5 EStG. Diese Fälle sind Gegenstand der Kritik.

Die Struktur des Maßgeblichkeitsprinzips kann wie folgt dargestellt werden : der Bilanzierende gibt in Form eines Bilanzansatzes eine Wissens- oder Willenserklärung ab,je nachdem,ob er nur "abzählt" oder auch "bewertet".[1] Dieser Ansatz soll verbindliche Wirkung für die Steuerbilanz haben, sofern nicht ein gesetzlicher Ausnahmetatbestand oder höherrangiges Recht dem entgegensteht.

In den Fällen der Sonderabschreibungen (Fall 2 b) will die Verwaltung mit wenigen Ausnahmen ebenfalls beide Bilanzen in Übereinstimmung bringen.Prima facie scheint es,als wolle sie damit das Maßgeblichkeitsprinzip gerade sichern.

Die Literatur widerspricht dieser Ansicht aus folgenden Gründen :

So führt George aus : "Da es sich bei den steuerlichen Vergünstigungen um finanzielle Anreize für bestimmte politisch erwünschte Verhaltensweisen des Unternehmers handelt,haben sie mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nichts gemein,die einen Einblick in die Vermögens- und Ertragslage geben sollen."[2]

Kiehne kommt zu dem Ergebnis,daß bei Ausnutzung der besonderen steuerlichen Vergünstigungen eine entsprechende Bilanzierung in der Handelsbilanz nicht gefordert werden kann,da es sich hierbei nicht um materiell-steuerbilanzrechtliche Bestimmungen handelt,sondern nur aus ganz anders gearteten wirtschafts- oder gesellschaftspolitischen Erwägungen eingeräumte finanzielle Anreize im bilanzsteuertechnischem Gewande.[3]

1)Stützel,Wolfgang:a.a.O.,S.317
2)George,Heinz:a.a.O.,S.481
3)Kiehne,Hans-Erich:Das Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz.In:BB,23.Jg.(1968),S.555 f

Nach Pankow gehören die Sonderabschreibungen "nur äußerlich in die Systematik der eigentlichen steuerlichen Gewinnermittlung."[1)]

Karsten weist insbesondere auf die Verstöße gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in der Handelsbilanz hin.[2)]

Im wesentlichen werden also der Praxis der Steuerbehörden zwei Argumente entgegengehalten,die zwar innerlich zusammenhängen,aber dennoch getrennt behandelt werden sollen :

1.Der Hinweis auf die Fremdheit der Sonderabschreibungen auch im System des Steuerrechts.Daraus folgt dann das "erst recht nicht" Argument : Wenn a n s i c h die Sonderabschreibungen schon in der Steuerbilanz nicht vorgenommen werden dürften,dann dürften sie sich noch weniger auf die Handelsbilanz auswirken.

2.Setzt man aber dennoch Sonderabschreibungen in der Steuerbilanz an und dringt auf Einhaltung des Maßgeblichkeitsprinzips,so wird gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstoßen.

Argument 1 scheint nach den über die Zielsetzung der Steuerbilanz gewonnenen Erkenntnissen nicht stichhaltig zu sein. Man kann nicht zunächst von einem "Wesensgehalt der Steuerbilanz" sprechen,etwa in der Art,gesucht werde grundsätzlich der objektive,periodengerechte Gewinn,um dann alle damit nicht übereinstimmenden Prinzipien als außerhalb dieses Wesens hinzustellen,als "finanzielle Anreize im lediglich steuertechnischen Gewand".Die Steuerbilanz ist ein Instrument des Gesetzgebers zur Verwirklichung seiner Zielsetzung.Das Ziel ist nicht "wesenshaft" vorhanden,sondern wird vom Gesetzgeber jeweils ad hoc gesetzt.Man kann nicht Sonderabschreibungen,weil sie mit keiner Bilanztheorie vereinbar sind, als regelwidrig bezeichnen.Insoweit wird einem Gedanken von Bareis Rechnung getragen,der aus der immer noch ständig ansteigenden wirtschaftspolitischen Lenkungsfunktion des Steuerrechts Konsequenzen für die Auslegung vorschlägt.[3)]

1)Pankow,Max:a.a.O.,S.114

2)Karsten,Johann-Friedrich:Die Deformierung der handelsrechtlichen Rechnungslegung durch steuerliche Maßnahmen der Wirtschaftsförderung.In:BB,22.Jg.(1967),S.426

3)Bareis,Hans Peter:Die Mehrwertsteuer in der Steuerbilanz(II). In:ZfR,14.Jg.(1968),S.278

Argument 2 behauptet einen Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung,da durch die handelsrechtlichen Ansätze der Einblick in die Vermögens- und Ertragslage beeinträchtigt wird.
Doch wird dabei übersehen,daß eine Handelsbilanz,die auf das Ziel "Steuersparung" hin ausgerichtet ist (sofern dies wegen der Forderung der Finanzverwaltung notwendig wird), grundsätzlich nicht gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstoßen kann.Es läge im Bereich der Gestaltungsfreiheit des Bilanzaufstellers,seine Bilanz einer derartigen Zielsetzung unterzuordnen.
Selbst wenn es für die Aktiengesellschaft die §§ 152 Abs.2 Ziff.2,155 Abs.3 Ziff.2 nicht gäbe,wäre es ihr gestattet, die Handelsbilanz so auszurichten,daß die steuerlichen Ziele erreichbar wären.Von niemandem kann etwas unmögliches verlangt werden : entweder die Finanzverwaltung verzichtet auf die Maßgeblichkeit - oder aber die Handelsbilanz hat bei Berücksichtigung dieser Auswirkungen Gültigkeit.
Die angeführten Gründe sind daher nicht geeignet,die Finanzverwaltung von der Rechtswidrigkeit ihres Verlangens zu überzeugen.
Der eigentliche Einwand muß bei dem Maßgeblichkeitsprinzip selbst beginnen.Formal betrachtet bringt die Finanzverwaltung beide Bilanzen in Übereinstimmung,wenn sie auch bei den Sonderabschreibungen deren Vorwegnahme in der Handelsbilanz fordert.Aber diese Betrachtung ist nur formal richtig,materiell hat dieser Vorgang mit dem Maßgeblichkeitsprinzip nichts mehr zu tun.Der Sinn des Prinzips wird in das Gegenteil verkehrt,weswegen der Begriff "Umkehrung" die Situation exakt wiedergibt.Es ist nicht der Sinn des Prinzips,beide Bilanzen "um jeden Preis" in Übereinstimmung zu bringen, sondern dies soll unter einem ganz bestimmten Gesichtspunkt geschehen : der Ansatz in der Handelsbilanz soll zeitlich (und das bedeutet gleichzeitig sachlich) dem in der Steuerbilanz vorgehen.In der Handelsbilanz hat nach dem anders nicht auslegbaren § 5 Abs.1 EStG die erste Entscheidung zu fallen.Der Ansatz in der Steuerbilanz folgt automatisch, wenn nicht ein Tatbestand dem entgegensteht.Im Falle der Sonderabschreibungen wird dieser Weg umgekehrt : der Ansatz

in der Steuerbilanz wird vorgenommen,wie er sich jeweils aus dem begünstigenden Gesetz ergibt.Die Handelsbilanz hat dem zu folgen,sonst erfährt der steuerliche Ansatz keine Anerkennung.
Anstelle der Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Ansatzes tritt also die Maßgeblichkeit des steuerrechtlichen Ansatzes.
Da eine Interpretation dieses Verlangens aus dem Maßgeblichkeitsprinzip nach der hier vertretenen Meinung nicht möglich ist,kommt der Umkehrungsvorgang der Ausnahme und dem Verstoß gegen das Maßgeblichkeitsprinzip nahe: ihnen allen ist der Widerspruch zu § 5 Abs.1 EStG gemeinsam.Wenn die Umkehrung daher Bestand haben soll,muß sie begründet werden. Als Begründung könnte lediglich das Argument gelten,es soll verhindert werden,daß der den steuerlichen Gewinn mindernde Betrag in der Handelsbilanz zum Ausweis und daher möglicherweise zur Ausschüttung gelangt.[1)]
Doch ist dem folgendes entgegenzuhalten :

1. Ein derartiges Verlangen sollte (wenn schon) generell durchgreifen.Angesichts der praktischen Handhabung ist nicht einzusehen,warum dieses Argument bei den steuerfreien Rücklagen gemäß § 15 BHG nicht durchgreifen soll, aber anzuwenden ist bei dem Bewertungsabschlag von Importwaren.[2)]
2. Es führt zu Ungerechtigkeiten bei unterschiedlichen Gesellschaftsformen : da bei Personengesellschaften die Gesellschafter in ihren Entnahmen nicht auf den Gewinn beschränkt sind,werden sie von derartigen Maßnahmen überhaupt nicht getroffen.
3. Die Behinderung von Ausschüttungen bei den Körperschaften steht im Widerspruch zu dem körperschaftsteuerlichen Splitting-Tarif,der die Ausschüttungen begünstigen will.[3)]
4. Wesentlich ist folgendes Argument : ordnet der Gesetzgeber den handelsrechtlichen Ausweis an,können rechtliche Bedenken nicht erhoben werden.Ordnet die Finanzverwaltung dies an,sei es in Richtlinien oder durch praktische Handhabung,so nimmt sie einen Eingriff vor,der nicht durch das

1) Meilicke,Heinz:Jüngste Wechselwirkungen zwischen Steuerrecht und Privatrecht.In:Steuerberater-Jahrbuch 1965/66.Köln 1966,S.15o
2) George,Heinz:a.a.O.,S.48o
3) Meilicke,Heinz:a.a.O.,S.15o

Gesetz angeordnet ist.Ein solcher Eingriff ist rechtswidrig.Einflußnahmen auf die Gewinnausschüttungspolitik können nur durch das Gesetz angeordnet werden,da es sich hierbei um einen finanziellen Eingriff und um einen Eingriff in die Entfaltungsfreiheit auf wirtschaftlichem Gebiet handelt.

Es seien im folgenden die steuerlichen Wahlrechte untersucht.
Nach unbestrittener Ansicht sind steuerliche Wahlrechte nur im Rahmen des handelsrechtlichen Ansatzes wahrnehmbar.[1)]
Zunächst ist auf die Unterschiede zwischen handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Wahlrechten einzugehen.
Dem Handelsrecht ist (mit wenigen Ausnahmen) das Wahlrecht immanent.Das hat seine Ursachen in den vielfältigen und unterschiedlichen Zielsetzungen.Selbst die aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften mit ihrem erklärten Ziel, die der Verwaltung bis 1965 zugestandenen Spielräume einzuschränken,verzichten nicht auf derartige Wahlrechte.
Zwar heißt dies nicht ,daß eine andere handelsrechtliche Ordnung undenkbar wäre : es heißt nur,daß die in Deutschland anzutreffende Handelsbilanz den angezeigten Freiheitsgrad besitzt.
Dieser Freiheitsgrad soll verständlicherweise in der Steuerbilanz möglichst beschnitten werden. Trotz des Ausgangspunktes bei der Handelsbilanz versuchen die Gerichte und die Verwaltung,durch Richtlinien,Erlasse und tatsächliches Verhalten den Spielraum zu beschneiden.Sie überprüfen in ganz eigenständiger Form die Rechtsfragen im Zusammenhang mit dem Bilanzansatz,ohne dem Grundgedanken des § 5 Abs.1 EStG Rechnung zu tragen.Erklärtes Ziel ist es,eine möglichst einheitliche und profiskalische Auslegung zu erreichen.
Ob es sich um die Auswirkung handelsrechtlicher Wahlrechte, die Kasuistik des Teilwertbegriffes,die Schaffung des Wirtschaftsgutes oder die Bilanzbündeltheorie handelt:Immer ist das Bestreben erkennbar,Rechtsgrundsätze zu entwickeln,die zunächst nur den Spielraum in einem konkreten Fall beseitigen, die aber bald als alleiniger Beurteilungsmaßstab für jeden Fall angewendet werden,gleichgültig,wie sich der Steuer-

1)Littmann,Eberhard:a.a.O.,Anm.55 zu §§ 4,5
Blümlich,Walter:Einkommensteuergesetz.9.Auflage fortgeführt von Ludwig Falk unter Mitwirkung von Werner Steinbring. Band I,Berlin und Frankfurt a.M.1964,Anm.8 zu § 5

pflichtige jeweils in seiner Handelsbilanz entschieden hat. Es wird nicht mehr darüber gestritten,warum im konkreten Fall der Beurteilungsspielraum in dieser oder jener Weise ausgenutzt wurde und ob diese Auslegung vertretbar sei, sondern nur noch darum,ob die Auslegung mit der herrschenden Rechtsauslegung vereinbar sei.Es sei nochmals betont : die Legitimation eines solchen Vorgehens kann niemals aus dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gezogen werden,weil es dazu des Nachweises bedarf,warum das Verhalten des Kaufmanns im umstrittenen Fall willkürlich ist.

In dieser Situation kommt dem steuerlichen Wahlrecht eine besondere Bedeutung zu : es gestattet,Steuern als Aktionsparameter in die Planung eingehen zu lassen,nicht mehr als vorgegebene Daten.Sie sind nicht mehr durch den Gesetzestext und die darauf beruhende herrschende Auslegung fixiert,sondern beeinflußbar.[1)]
Vergleicht man die steuerlichen Wahlrechte mit den handelsrechtlichen Wahlrechten,so wird es kaum ein Wahlrecht geben, das nicht auch handelsrechtlich zulässig ist.Bei konsequenter Auslegung des § 5 Abs.1 EStG würde man,sofern nicht eine Ausnahme als lex specialis der Anwendung des Maßgeblichkeitsprinzips von Anfang an entgegenstünde,zu dem Ergebnis kommen, daß der Handelsbilanzansatz sich auch ohne Wahlrecht in der gewünschten Form auf die Steuerbilanz niederschlagen müßte. So bedürfte es bei einer derartigen Interpretation durchaus nicht des § 6a EStG,um Pensionsrückstellungen auf die Steuerbilanz auswirken zu lassen.Der Ansatz in der Handelsbilanz,der Beurteilungsspielraum,der nach dem BGH-Urteil vom 27.2.1961 dem Bilanzierenden zusteht,würde sich auch ohne ausdrückliche Kodifizierung über § 5 Abs.1 EStG auf die Steuerbilanz auswirken.Bei § 6 Abs.2 (geringwertige Wirtschaftsgüter) wäre ebenfalls eine Anwendung des Maßgeblichkeitsprinzips möglich,wenn eine Auslegung unter Beachtung der Praktikabilität als willkürfrei anerkannt werden würde. Das Steuerrecht will jedenfalls,das sollte mit den vorstehenden Ausführungen gezeigt werden,durchaus eigenes,vom Handelsrecht unabhängiges Gebiet schaffen,so wie dies mit den Ausnahmen geschehen ist.Ausnahmen aber sind,das sollte man bedenken,grundsätzlich ebenfalls mit der handelsrechtlichen Bilanzierung vereinbar,da es keine steuerrechtlichen

1)vgl.im einzelnen Kummer,Wolfgang:Steuerliche Wahlrechte. Diss.FU Berlin 1966,S.68

Ausnahmetatbestände gibt,die gegen zwingende handelsrechtliche Grundsätze verstoßen.Eine Ausnahme bildet die Behandlung des derivativen Geschäftswertes.Nur könnte man hier wiederum streiten,ob nicht der Gegensatz zum Handelsrecht weniger durch das Gesetz als durch eine fehlerhafte Auslegung des Gesetzes entstanden ist.[1)]

Dennoch wäre es unsinnig,auch bei den Ausnahmetatbeständen einen Parallelansatz in der Handelsbilanz zu verlangen ; es wären dann keine Ausnahmen mehr ; im übrigen ist deren Ansatz für den Staat regelmäßig günstiger.Es sind zum § 5 EStG spezielle Gesetze,so daß die Maßgeblichkeit hier nicht zum Zuge kommen kann.

Warum aber wird eine derartige Auslegung für die steuerlichen Wahlrechte von der herrschenden Lehre nicht einmal in Erwägung gezogen ?[2)] Das Beharren auf Einhaltung des Maßgeblichkeitsprinzips führt realiter zu einer Umkehrung des Prinzips,nicht aber zu dessen Einhaltung.

Fast unbegreiflich wird die Auslegung des Maßgeblichkeitsprinzips,wenn eine Ausnahmevorschrift als Wahlrecht ausgestattet ist,die jeweils günstige Auslegung aber von der Einhaltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes abhängig gemacht wird.So hat der Steuerpflichtige das Wahlrecht,den niedrigeren Teilwert anzusetzen.Der Teilwert ist ein spezifisch steuerrechtlicher Begriff,mit seiner Einführung in das EStG wurde eine echte Ausnahme begründet.Der niedrigere Ansatz wird aber nur bei gleichzeitig vermindertem Ansatz in der Handelsbilanz zugelassen.[3)] Der Hinweis auf das handelsrechtliche Niederstwertprinzip,das ein solches Vorgehen geböte,ist, abgesehen von seiner materiellen Richtigkeit (Teilwert=Imparitätsprinzip ?) schon deshalb zweifelhaft,weil bei Ablehnung des niedrigeren Wertes die Steuerbehörde subjektiv

1)vgl.dazu Littmann,Eberhard:Der Geschäftswert und seine Abgrenzung zu anderen immateriellen (abstrakten) Wirtschaftsgütern in der Steuerbilanz.In:Steuer-Kongress-Report 1963.München und Berlin 1963,S.86 ff

2)das Problem ist (soweit ersichtlich) zum Gegenstand einer Auseinandersetzung lediglich zwischen Strutz,Georg:Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 1o.August 1925.Band 1, Berlin 1927,Anm.12,13 zu § 13 und Evers,Robert :Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 1o.August 1925.Berlin 1927,Anm.15 zu § 13 gemacht worden

3)Littmann,Eberhard:Das Einkommensteuerrecht,a.a.O., Anm.61 zu §§ 4,5

gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstoßen würde.
Die geltende Auslegung des Maßgeblichkeitsprinzips im Zusammenhang mit den steuerlichen Wahlvorschriften bedarf daher einer Überprüfung.

2.Die Problematik der §§ 152 Abs.2 Ziff.2 und 155 Abs.3 Ziff.2 : Umkehrung oder Einhaltung des Maßgeblichkeitsprinzips ?

Fraglich ist,ob das Aktiengesetz mit den genannten Normen eine "normative Anerkennung der Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips" bringt.[1)]
Auf der Grundlage der zum Umkehrungsproblem gewonnenen Erkenntnisse läßt sich die Norm wie folgt einordnen :
a.Enthält die steuerliche Norm die Anordnung,das Maßgeblichkeitsprinzip zu beachten,ist der gleichlautende Ansatz in der Handelsbilanz also Tatbestandsvoraussetzung für die steuerliche Inanspruchnahme des niedrigeren Wertes, dann ist in der aktienrechtlichen Vorschrift,die diesen niedrigeren Wert erlaubt,keine Norm zu sehen,die das Maßgeblichkeitsprinzip normativ umkehrt,weil die normative Umkehrung bereits in der steuerrechtlichen Vorschrift erfolgt ist.Beispiel : § 6 b Abs.3 EStG !
Erzwingt die Verwaltung aufgrund ihrer Rechtsauffassung bei den Sonderabschreibungen die Vorwegnahme in der Handelsbilanz,so bleibt es auch dann bei der oben dargestellten juristischen Umkehrung,wenn die aktienrechtlichen Vorschriften dies scheinbar legalisieren.Die aktienrechtlichen Normen ändern nämlich nichts daran,daß der Anstoß für den niederen Wert vom Steuerrecht ausging.Die aktienrechtlichen Vorschriften wollen lediglich verhindern,daß es bei der grundsätzlichen Tendenz des Aktienrechts,Unterbewertungen zu verhindern,zu Streitigkeiten zwischen Wirtschaftsprüfer und Verwaltung kommt.Zwar würde eine Interessenabwägung den Ansatz des für steuerliche Zwecke erforderlichen niederen Wertes auch ohne die genannten Normen ergeben,doch sind damit Rechtsauseinandersetzungen vermieden worden.

1)Weilbach,Erich:Bipolarität der Bilanzierungsvorschriften des AktG 1965.In:DB,20.Jg.(1967),S.256

b.Ist der steuerlich erwünschte niedrigere Wert hingegen ohne gleichzeitigen Ansatz in der Handelsbilanz erreichbar, dann liegt keine Umkehrung vor,wenn sich der Bilanzierende aufgrund der genannten Normen entschließt,den für steuerliche Zwecke zulässigen Wert auch in der Handelsbilanz anzusetzen. Die Entscheidung für oder gegen diesen Ansatz bleibt steuerlich ohne Konsequenzen,der dem Umkehrungsvorgang eigentümliche Zwang fehlt also.In diesem Fall läßt sich das Aktiengesetz so auslegen,daß es die Voraussetzungen für die Einhaltung des Maßgeblichkeitsprinzips schaffen wollte.
Der Meinung von Littmann,man wird den Grundsatz der Maßgeblichkeit bei den steuerlichen Bewertungsfreiheiten nunmehr in jedem Falle zu fordern haben,sofern das Gesetz nicht ausdrücklich eine Ausnahme gestattet,[1] ist daher nicht zuzustimmen.Sie verkennt Bedeutung und Anwendungsbereich der beiden Normen.[2] Eine solche Auslegung würde bedeuten, daß aus einer handelsrechtlichen Wahlvorschrift via Steuerrecht eine Mußvorschrift wird.

Nimmt die Verwaltung im handelsrechtlichen Jahresabschluß eine aus steuerlichen Gründen zulässige Unterbewertung vor,möchte aber bei Abgabe der Steuererklärung auf die begünstigende Anwendung der steuerlichen Norm verzichten, so fragt sich,ob dies noch möglich ist.Man könnte mit dem Hinweis darauf,daß es auf das "Wollen" der Gesellschaft nicht ankäme,dem Maßgeblichkeitsprinzip Rechnung tragen und die Unterbewertung auch für das Steuerrecht verlangen.Nach der hier vorgenommenen Interpretation des Prinzips ist dies nicht möglich.Das steuerliche Wahlrecht ist allein im steuerlichen Bereich anzuwenden.Man könnte im hier erörterten Fall lediglich der Meinung sein,daß wegen der Anwendung der aktienrechtlichen Normen,die gerade auf den steuerlichen Wert Bezug nehmen,die für die Steuerbilanz erforderliche Entscheidung bereits auf dem Gebiet des Handelsrechts erfolgt ist.Dies wäre jedoch eine unzulässige Fiktion und würde der Selbständigkeit beider Bilanzen nicht hinreichend Rechnung tragen.

1)Littmann,Eberhard:a.a.O.,Anm.23 zum Anhang zu §§4-6
2)im Ergebnis auch Flämig,Christian:a.a.O.,S.2o48,der ausführt,daß in den Vorschriften keine Legalisierung der Umkehrung zu sehen ist

Konsequenzen des handelsrechtlichen Wertansatzes können daher bei entgegenstehendem Willen auf steuerlichem Gebiet nicht erfolgen.Eine andere Frage ist es,ob der handelsrechtliche Wertansatz Bestand hat.Die aktienrechtlichen Formulierungen,daß der niedrigere Wertansatz auch dann beibehalten werden darf,wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen, setzen voraus,daß die Gründe einmal bestanden haben.Der Grund wäre die tatsächliche Inanspruchnahme des niedrigeren Wertes in der Steuerbilanz.Man wird die Norm daher so interpretieren müssen,daß der Wert nicht beibehalten werden darf,wenn ein Grund für die Unterbewertung nie bestand.

IV.Exkurs : Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Die Behandlung materieller Grundprobleme des Maßgeblichkeitsprinzips konnte ohne eine Erörterung der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung erfolgen,obwohl auf sie im § 5 Abs.1 EStG verwiesen wird.Es ist daher nach der Bedeutung zu fragen,die den Grundsätzen für das Maßgeblichkeitsprinzip zukommt.

Für den steuerlichen Bilanzansatz ist zunächst der konkrete handelsrechtliche Ansatz entscheidend,so wie er in der Handelsbilanz des Kaufmanns steht.Er wird zum Gegenstand weiterer Auseinandersetzungen gemacht,sofern die Steuerbehörde eine Ausnahme oder einen Verstoß geltend macht,ist aber grundsätzlich zu übernehmen,sofern derartige Vorschriften nicht entgegenstehen.

Der Wortlaut des § 5 Abs.1 EStG schließt nun aber nicht grundsätzlich aus,daß auch dann,wenn das Steuerrecht grundsätzlich den Ansatz aus der Handelsbilanz ohne Korrektur zu übernehmen hat,weil eine eigenständige Vorschrift nicht gegeben ist,über den handelsrechtlichen Ansatz eine Diskussion zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde erfolgen kann.Denn im § 5 Abs.1 EStG wird nicht gesagt,daß die Handelsbilanz entscheidend sei,sondern es wird auf die Grundsätze verwiesen.Das erlaubt den Schluß, daß eine Überprüfung des Ansatzes in der Handelsbilanz auf seine Vereinbarkeit mit den handelsrechtlichen Grundsätzen möglich ist,ehe er im Rahmen des Maßgeblichkeitsprinzips in der Steuerbilanz zur Auswirkung gelangen kann.

Fraglich ist daher,wie sich die Finanzbehörde von der Übereinstimmung überzeugen kann.Sie bedarf also einer Methode zur Ermittlung eines Grundsatzes.

Die Frage der Ermittlung von Grundsätzen sowie das damit verbundene Problem der Rechtsnatur ist trotz einer Fülle von Äußerungen noch immer nicht geklärt.Zwei Ansichten stehen sich gegenüber :[1)]

1. Ein Grundsatz liegt nur dann vor,wenn sich in der kaufmännischen Praxis die Anschauung durchgesetzt hat,daß jeder Abschluß,bei dem abweichend verfahren wird,ordnungswidrig ist.
2. Ein Grundsatz bedarf nicht der Bestätigung durch die Praxis.Die Grundsätze sind Regeln,nach denen verfahren werden muß,um zu einer sachgerechten Bilanz zu kommen.

Die 1.Ansicht ist nicht haltbar.Sie wird es auch dadurch nicht,daß sie in jüngster Zeit nur noch einschränkend vertreten wird.Das soll an zwei Autoren gezeigt werden.

Nach Weber soll in Bilanzfragen maßgebend sein "die als seinsmäßige Ordnung geltende Übung ordentlicher Kaufleute," normative Gesetzesmerkmale wie "Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung" sind"in erster Linie empirisch auszufüllen", wobei die Betriebswirtschaftslehre "einem krassen Empirismus" nicht das Wort reden soll."Es kommt nicht schlechthin auf die Gepflogenheiten der Mehrzahl der Kaufleute an.Die Mehrzahl muß sich durchaus nicht ordnungsgemäß verhalten.Maßgebend sind daher nur die ordentlichen Kaufleute.Den Kreis der ordentlichen Kaufleute ... zu bestimmen,darin liegt eine wertende Tätigkeit."[2)] Nach Gail handelt es sich um unbestimmte Rechtssätze,"die unter Berücksichtigung des Sinnes und Zweckes der sie enthaltenen Vorschriften des Handelsrechts empirisch ermittelt und ausgelegt werden müssen."[3)] Beide Ansichten,die grundsätzlich zu der Auffassung tendieren,die tatsächliche Befolgung sei entscheidend,[4)] sind durch ein vollständiges "Methodendurcheinander"

1) vgl.Waldner,Wolfgang:Der Bundesgerichtshof und die Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. In:BB,16.Jg.(1961),S.1109
2) Weber,Manfred:a.a.O.,S.55
3) Gail,Winfried:Steuerliche Anerkennung der aktienrechtlichen Aktivierungsverbote.In:WPg,22.Jg.(1969),S.273
4) das wird dem Hinweis auf die Empirie entnommen

gekennzeichnet.Einerseits sollen die Grundsätze empirisch ermittelt werden,andererseits sind sie durch Auslegung zu gewinnen.Der Maßstab für die Auslegung ist bei Gail Sinn und Zweck des Handelsrechts.Warum ist dann noch die empirische Ermittlung notwendig ? Bei Weber ist bereits der Ausgangspunkt unverständlich.Was soll man sich unter einer Übung vorstellen, die als "seinsmäßige Ordnung" zu gelten hat.Sieht man von philosophischen Erörterungen über den Begriff "Sein" ab, so ergibt der Begriff einen Sinn nur im Zusammenhang mit der Empirie.Dagegen entstammt der Begriff der "Ordnung" einem anderen Bereich menschlichen Denkens,er kennzeichnet nicht ein "Sein",sondern einen erwünschten Zustand.
Der Grund für das "Methodendurcheinander" liegt im traditionellen Verständnis der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.Es soll sich um Fakten handeln.Um zu verhindern,daß aus der "Ordnung" eine "Unordnung" wird,bedarf es einer Einschränkung.Daher sollen die Fakten nur insoweit Geltung haben,als sie durch "ordentliche Kaufleute" gesetzt sind.
Um welchen Personenkreis handelt es sich dabei ? Wenn es die sind,die die Grundsätze beachten,begeht man einen Zirkelschluß.Also bedarf es eines Maßstabs für die Ordnung,der nicht der Realität entnommen ist,sondern dem Gesetz.Wenn dem aber so ist (und sowohl Weber als auch Gail lassen schließlich die Wertung bzw.Auslegung entscheidend sein),dann fragt sich,wozu es überhaupt einer empirischen Ermittlung der Grundsätze bedarf.Es wäre wesentlich einfacher,sich auf die Auslegung allein zu beschränken,da sie in jedem Fall stattzufinden hat.
Waldner hat der alleinigen Maßgeblichkeit der Auslegung im einzelnen Fall,die auf Döllerer zurückgeht,[1] entgegenhalten,[2] es gäbe eine Fülle von Bilanzzwecken,daher sei es im konkreten Fall nicht möglich,das Ergebnis vorauszusehen,die Rechtssicherheit sei nicht mehr gegeben.Fraglich ist,wessen Rechtssicherheit bedroht ist.Hier liegt zunächst auch ein erörterungswürdiger Gesichtspunkt der traditionellen Lehre, da es unerträglich wäre,wenn ein Richter ein Bilanzierungsproblem behandelt,ohne die jeweilige Zielsetzung des Bilanzaufstellers zu beachten,das Problem vielmehr aus einer von ihm selbst als richtig erkannten Zwecksetzung löst.

1)Döllerer,Georg:Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung.In:BB,14.Jg.(1959),S.1217ff
2)Waldner,Wolfgang:a.a.O.,S.111o

Gleichzeitig spricht dieser Einwand aber auch gegen das traditionelle Verständnis der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung,denn es genügt offenbar nicht,in einer konkreten Bilanzierungsfrage eine beliebige Anzahl von Kaufleuten zu befragen,sondern es müßten gerade jene befragt werden,die mit ihrer Bilanz das gleiche Ziel verfolgen.Nun konnte z.B. am Einfluß der Gesellschaftsform auf die Ermittlung eines ausschüttungsfähigen Gewinns gezeigt werden,daß eine Vielzahl von Faktoren zu bedenken ist.Das geht soweit,daß die persönlichen Umstände,in denen sich ein Gesellschafter befindet,einen Einfluß auf die Bilanzpositionen ausüben können.Der Kreis jener,die man befragen müßte,wird kleiner, je speziellere Fragen man stellt,d.h.je mehr Randbedingungen aufgestellt werden,unter denen die gesuchte Lösung gelten soll.Da nur selten zwei Fälle in allen Umständen gleich sein werden,entfällt schließlich die Möglichkeit einer Befragung überhaupt.Was bleibt,ist der Einzelfall.Zur Konkretisierung der Ordnung,die der Richter an den Fall zu legen hat,läßt sich nicht mehr beitragen als das,was zur Zielsetzung der Handelsbilanz ausgeführt wurde.Die Grenzen der Bilanzierung ergeben sich weder aus irgendwelchen Gepflogenheiten der Kaufleute,noch aus den Meinungen der Wirtschaftsverbände oder den Erkenntnissen der Betriebswirtschaftslehre,sondern allein daraus,ob im konkreten Fall die vom Bilanzaufsteller gesetzte Zwecksetzung sowie die Verwirklichung mit der Rechtsordnung vereinbar sind.Ob eine Unterbewertung vorliegt,die zu mißbilligen ist,richtet sich nicht nach einer Bilanztheorie,sondern hängt davon ab,ob schutzwürdige Interessen im Einzelfall verletzt sind.Daher ist nochmals zu wiederholen : mehr als das Nachdenken über die Zielsetzung der Bilanz und die Übereinstimmung der jeweiligen Zielsetzung mit dem Gesetz kann auch das Nachdenken über die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nicht ergeben.

Es sei nunmehr der Anschluß an das Maßgeblichkeitsprinzip gesucht.Sofern das Steuerrecht den handelsrechtlichen Wertansatz zu übernehmen hat,kann es zwar überprüfen,ob der Bilanzansatz bestimmte Interessen verletzt,muß im übrigen aber die Zwecksetzung der Handelsbilanz beachten.Damit

zeigt sich ein interessantes Ergebnis : die Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz bedeutet nichts weiter, als daß die Steuerbilanz im Rahmen der von ihr gesetzten Ausnahmevorschriften die handelsrechtliche Zielsetzung übernimmt.Wie verhält sich die Rechtsprechung des BFH zu diesem Ergebnis ?
Döllerer sieht in einigen BFH-Urteilen (dazu gehört auch der BFH-Beschluß vom 3.2.1969),die bei der Ermittlung der Grundsätze explizite von den Regeln ausgehen,die zu einer dem gesetzlichen Zweck entsprechenden Bilanz eingehalten werden müssen,offenbar eine Bestätigung der von ihm geäußerten Auffassung,Grundsätze seien durch Nachdenken zu ermitteln.[1] Im Zusammenhang mit dem Maßgeblichkeitsprinzip führt diese Auffassung von den Grundsätzen zu jenem Zustand der Rechtsunsicherheit,wie er oben beschrieben wurde.Der BFH beschäftigt sich nicht mit der dem handelsrechtlichen Ansatz zugrunde liegenden Zielsetzung.Er fragt nicht, ob sich dieses Ziel im Wege der Maßgeblichkeit auf die Steuerbilanz auswirken kann und ob die Bilanzansätze dem Ziel entsprechend sachgerecht sind.Er legt das Gesetz vielmehr generell aus,wobei er zu einer Lösung kommt,die steuerlich am günstigsten für den Fiskus ist.
Diese Auslegung beeinflußt zweifellos die Rechtssicherheit. Denn der Steuerpflichtige kann nicht voraussehen,wie eine Entscheidung ausfallen wird,die eine steuerliche Norm im Zusammenhang mit anderen Vorschriften über die Gewinnermittlung sowie verfassungsrechtlichen Normen auslegt.[2] Damit wird der Zusammenhang zwischen einer veränderten Interpretation der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und einer zunehmenden Mißachtung des Maßgeblichkeitsprinzips von steuerlicher Seite aus deutlich.Würde man die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, auf die im § 5 Abs.1 EStG verwiesen wird,als das nehmen,was sie sind : die Erlaubnis,im Rahmen der Rechtsordnung das Bilanzierungsziel selbst zu setzen,wäre es nicht zu der eingeschränkten Auslegung durch Rechtsprechung und Verwaltung gekommen.

1)Döllerer,Georg:Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz,a.a.O.,S.561
2)BFH-Beschluß vom 3.2.1969,a.a.O.,S.293

F.Einzelprobleme des Maßgeblichkeitsprinzips

I.Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Bilanzierung

1.Die Bilanzierung in Handels- und Steuerbilanz unter Verzicht auf einen Gutsbegriff

a.Vorbemerkung

Die Lehre,die Steuerbilanz käme ohne den Begriff des Wirtschaftsgutes aus,vielmehr ergäbe sich die Bilanzierung aus allgemeinen Prinzipien,findet sich in geschlossenster Form bei Lothar Neumann.[1] Sie wird im übrigen von allen jenen Autoren vertreten,die in den Lehren der dynamischen Bilanz die Richtschnur bilanziellen Denkens sehen.Es handelt sich hierbei um die Lösung der Aktivierungs- und Passivierungsprobleme auf der Grundlage des Verursachungs- und Realisationsprinzips,wobei es nach Neumann ausdrücklich darum geht, der "Prädominanz des Wirtschaftsgutes" in der Rechtsprechung zu begegnen.[2]

Diese Auffassung hat jedoch nicht nur im Steuerrecht ihre Anhänger.Sie findet sich unter den Handelsbilanzrechtlern ebenso,wenn auch die meisten Bilanzierungsprobleme im Zusammenhang mit der Steuerbilanz erörtert werden.Immerhin hat Leffson in seiner Monographie über die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung den handelsrechtlichen Vermögensgegenstand nicht ein einziges Mal erwähnt,obwohl er sich in einem Kapitel über die Abgrenzung der Sache und der Zeit nach eingehend mit dem Bilanzierungsproblem auseinandersetzt.[3]

Soweit Unterschiede in den Auffassungen einzelner Autoren auftreten,beruhen sie auf unterschiedlichen Interpretationen der genannten Prinzipien,nicht aber auf differenzierter Auslegung für die Handels- und Steuerbilanz.Daher braucht eine Unterscheidung hinsichtlich der Auslegung der Prinzipien im Handels- und im Steuerrecht nicht vorgenommen zu werden.

Die Einhaltung der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Bi-

1)Neumann,Lothar:Die steuerrechtliche Lehre vom Wirtschaftsgut in betriebswirtschaftlicher Sicht.
In:ZfB,34.Jg.(1964),S.188 ff
2)ebenda,S.197 ff
3)Leffson,Ulrich:Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.
Düsseldorf 1964,S.129 ff

lanzierung,durch § 6 Abs.1 Einleitungssatz gesetzlich angeordnet,ergibt sich hier also zwangsläufig durch beiderseitige Beachtung der gleichen Prinzipien.
Der Anwendung dynamischer Prinzipien auf die Bilanzierung könnte entgegengehalten werden,daß man nicht einerseits das erklärte Ziel der dynamischen Bilanz,Mittel zur Betriebssteuerung durch Errechnung eines periodengerechten Gewinns zu sein,als nicht erreichbar erklärt,andererseits sich aber eben der dahinführenden Prinzipien bedient.
Dem ist jedoch entgegenzuhalten,daß die Bilanzierungsprinzipien der Dynamiker nicht unbedingt aus dem Steuerungs- und Kontrollgesichtspunkt der Bilanz erklärt werden können.
Moxter hat die Ausführungen über die Zielsetzung der dynamischen Bilanz als einer der "dunklen Satzfolgen" bei Schmalenbach bezeichnet,"weil Schmalenbach nicht zu erkennen gegeben hat,in welchem Verhältnis die dynamische Lehre zu dieser Zielsetzung steht,ob insbesondere diese Zielsetzung Orientierungspunkt für die Lehrsätze der Dynamik sein soll."[1)]
Das heißt,daß aus der Uneignung der dynamischen Lehre für die von ihr gesetzten Ziele noch nicht die Folgerung gezogen werden kann,auch ihre Lehrsätze,sofern sie die Bilanzierung betreffen,seien falsch.Sie mögen falsch sein in bezug auf die Zielsetzung "Kontrolle und Betriebssteuerung", könnten aber dennoch das Periodisierungsproblem in vertretbarer Weise lösen.

b.Das Verursachungsprinzip

Wird der Periodengewinn als Differenz zwischen Aufwand und Ertrag definiert,gilt es Regeln zu finden,die diese Größen bestimmen.Wann ist eine Ausgabe Aufwand,wann ist eine Einnahme Ertrag ?
Dieses Zurechnungsproblem versucht das Verursachungsprinzip zu lösen.Es versucht einen Grundsatz aufzustellen,"nach dem die erfolgswirksamen Ausgaben und Einnahmen der Unternehmung diesem oder jenem Rechnungsjahr als Aufwand und Ertrag zuzurechnen sind."[2)]

Es seien zunächst einige Auslegungen zitiert !

1)Moxter,Adolf:Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der Stand der Bilanztheorie.In:ZfbF,18.Jg.(1966),S.37
2)Koch,Helmut:Die Problematik des Niederstwertprinzips. In:WPg,1o.Jg.(1957),S.6o

Koch geht davon aus,"daß die erfolgswirksamen Ausgaben und Einnahmen den Rechnungsperioden nach Maßgabe der realen betrieblichen Vorgänge,auf denen sie beruhen,zugerechnet werden sollen."[1)]

Albach meint,nach dem Grundsatz der richtigen Periodenabgrenzung habe eine Periode den Aufwand zu tragen,"der durch die Leistungserstellung dieser Periode verursacht worden ist.Dabei bedeutet der Begriff "verursachen",daß die dem Aufwand entsprechende Zahlung wegfiele,wenn die entsprechenden Leistungen nicht erstellt würden.Zwischen der entsprechenden Zahlung und der Produktionstätigkeit bzw.der Ertragserzielung besteht also eine Kausalbeziehung."[2)]

Bauer spricht davon,daß der Aufwand zum Zeitpunkt seiner Verursachung zu verrechnen sei;dies sei der Termin des dazugehörigen Sondernutzen,z.B.der Einnahmen.[3)]

John sieht die betriebswirtschaftlich richtige Interpretation allein darin,Ausgaben bzw.Einnahmen auf die Periode zu verteilen,in denen sie zu Aufwand bzw.Ertrag werden.Er wendet sich damit insbesondere gegen die Bauersche Fassung, die auf monetäre Gegenleistungen abstellt.[4)]

Das Verfahren der Zurechnung nach der Verursachung ist dann nicht lösbar,wenn Aufwendungen keine Erträge oder jetzige bzw.künftige Einnahmen gegenüberstehen.Derartige Aufwendungen sowie aus früheren Rechnungsperioden nachzuverrechnende Beträge sind mangels sachlicher Zuordnung der Periode zuzurechnen,in der sie anfallen.[5)] Dieser Fall ist unproblematisch, man kann im Einzelfall lediglich darüber streiten,ob tatsächlich keine Gegenleistung gegenübersteht.

Hinsichtlich der zuzurechnenden Ausgaben (analoge Anwendung jeweils für die Einnahmen) ist allen zitierten Meinungen zu entnehmen,daß sie,allgemein ausgedrückt,einer betrieblichen Leistungsentstehung gegenüberzustellen sind.Ob man nun von Ertrag,Einnahmen,realen betrieblichen Vorgängen usw. spricht,

1)Koch,Helmut:a.a.O.,S.6o
2)Albach,Horst:Die Bilanzierung von Rückstellungen in der Ertragsteuerbilanz.In:Steuerberater-Jahrbuch 1967/68. Köln 1968,S.31o
3)Bauer,Siegfried:Zur Bilanzierung der Baubeschleunigungskosten.In:FR,14.Jg.(1959),S.153
4)John,Gerd:Die Bewertung von Grund und Boden und Gebäuden in der Steuerbilanz.Köln,Berlin,Bonn,München 1963,S.41
5)Leffson,Ulrich:a.a.O.,S.14o

stets ist gemeint,daß ein "Wert" vorhanden sein muß.
Ein konkreter Bezugspunkt ist damit aber noch nicht gewonnen.Das beweisen die unscharfen Formulierungen.Was ist Ertrag bei John ? Wann liegt bei Albach eine "entsprechende Leistung" vor ? Hier zeigt sich die Unbestimmtheit des Verursachungsprinzips.Die meisten Autoren,die dieses Prinzip anwenden,erläutern den Bezugspunkt nicht näher.Die Konsequenz : das jeweilige Ergebnis läßt sich kaum widerlegen,jedenfalls nicht mit dem Begriffsapparat, wie ihn der Autor zur Verfügung gestellt hat.
Eine Ausnahme bildet Leffson.Bei ihm legt das Realisationsprinzip fest,wann Erträge realisiert sind,mithin legt es auch fest,wann Ausgaben zu Aufwendungen werden.[1)]
Das Realisationsprinzip legt jedoch nur fest,daß zu einem bestimmten Zeitpunkt die absatzbestimmten Güter der Unternehmung einen Wertsprung antreten dürfen.Offen bleibt daher

a.was mit Aufwendungen geschehen soll,die bis zu diesem Zeitpunkt angefallen sind (z.B. Aufwendungen in der Periode vor der Realisierung)
b.was mit den Aufwendungen geschehen soll,deren "Ertrag" nicht marktmäßig realisiert wird.

Leffson meint,daß in den Fällen,in denen der Gewinn- und Verlustrechnung Kostenwerte von Halb- und Fertigerzeugnissen (Problem a) und aktivierten Eigenleistungen (Problem b) als Korrekturposten zu den ausgewiesenen Aufwendungen gutgeschrieben werden,es sich nur in einem formalen Sinne um Erträge handelt,da hier der Wertsprung fehlt.[2)]
Abgesehen davon,daß es auf die Bezeichnung "formaler" Ertrag schon deshalb nicht ankommen kann,weil die Wirkung ausgesprochen materiell ist : es wird ein bilanzieller Wert ausgewiesen,zeigt sich hier deutlich,warum man sich regelmäßig unscharfer und nicht näher erläuterter Begriffe bedient.Würde man versuchen,die Begriffe zu präzisieren,stieße man sehr schnell auf die Grenzen des Verursachungsprinzips.
Das Prinzip ist nicht in der Lage,die Problematik immaterieller Wirtschaftsgüter zu lösen : es tangiert dieses

1)Leffson,Ulrich:a.a.O.,S.145
2)ebenda,Fußnote 1

Problem überhaupt nicht.
Versucht man,für den Ertrag einen sachlichen Bezugspunkt zu finden,der objektiv wahrnehmbar ist,wie es Leffson mit der Realisation tut,dann kann das Prinzip nur noch ganz bestimmte Aktivierungsprobleme lösen,nämlich die unbestrittenen und unproblematischen.
Die Alternative dazu ist,daß man auf jede materielle Festlegung des Ertrags verzichtet : dann ergibt das Prinzip keinen Sinn mehr,weil sich jede gewünschte Bilanzierungsweise mit dem Prinzip erklären läßt.
Einige Beispiele sollen die Praktikabilität des Prinzips überprüfen :
Zunächst der Streit um die Behandlung der Ausgleichszahlung an den Handelsvertreter nach § 89 b HGB.Hier werden gleichzeitig Aktivierungs- und Passivierungsprobleme angesprochen. Das Problem lautet : kann während der Tätigkeit eines Handelsvertreters der den Vertreter beschäftigende Unternehmer eine Rückstellung für einen späteren Ausgleichsanspruch bilden ? Oder muß ein derartiger Ausgleichsanspruch bei Zahlung aktiviert und auf spätere Perioden verteilt werden?[1)]
Das Problem gewinnt schon deshalb an besonderem Reiz,weil sich sowohl der BGH als auch der BFH damit auseinanderzusetzen hatten und die Entscheidung des BGH seinerzeit durch den BdF als für die Steuer nicht verbindlich erklärt wurde.[2)]
Daß beide Urteile in ihren Begründungen von dem Verursachungsprinzip ausgehen,ist für den BFH nicht so eindeutig,wie Albach unterstellt.[3)] Vielmehr zieht der BFH hier wie auch in anderen Urteilen zur Unterstützung des Verursachungsprinzips "Bestandskriterien" heran.So heißt es im Urteil vom 4.2.1958: "Muß also der Geschäftsherr eine Ausgleichszahlung leisten,so handelt es sich wirtschaftlich um ein Entgelt für die künftigen Gewinnaussichten des Unternehmens, die der Vertreter durch seine Tätigkeit begründet hat,nicht um eine Nachzahlung verdienter Provisionen."[4)] Dieser Satz wäre mit dem Verursachungsprinzip vereinbar.Es folgt in dem

1)durch § 5 Abs.2 EStG ist das Problem inzwischen gegenstandslos geworden
2)Bescheid des BdF vom 3.1.1967,IV B/1-S 2138-29/66,BB 1967, S.153
3)Albach,Horst:a.a.O.,S.3o5 ff
4)BFH-Urteil vom 4.2.1958,I 326/56 U,BStBl.1958 III,S.112

Urteil aber ein Hinweis auf die Entstehung eines Wirtschaftsgutes."Die Gewinnaussichten für die Zukunft,die mit der Ausgleichszahlung abgegolten werden,sind aber ein bewertungsfähiges Wirtschaftsgut im Sinne des EStG,weil ein Erwerber des ganzen Betriebs dafür ein Entgelt zahlen würde."[1)]
Während der BFH die Ursache für die Ausgleichszahlung in den nach der Zahlung dem Unternehmer verbleibenden Vorteile sieht,der Ausgabe die Aufwandeigenschaft also erst mit dem Zufließen künftiger Erträge zukommen soll,sieht der BGH die Ursache in den zu Zeiten der Tätigkeit des die Zahlung empfangenden Handelsvertreters entstehenden Vorteilen.[2)]
Weder die eine Auslegung noch die andere Auslegung kann als unvertretbar bezeichnet werden.Das ergibt sich schon daraus,daß auch die zivilrechtliche Ursache dieses Anspruchs umstritten ist.Ist der Ausgleichsanspruch zu zahlen, weil dem Unternehmer nach der Beendigung des Handelsvertreterverhältnisses Vorteile verbleiben,oder ist es ein Wertausgleich,der deswegen zu zahlen ist,weil der Handelsvertreter eine erhebliche Wertsteigerung des Unternehmens bewirkt hat,die in der Vergangenheit nur unzureichend durch die gezahlte Abschlußprovision berücksichtigt wurde ?[3)]

Albach lehnt die Aktivierung mit dem Argument ab,daß diese nur erfolgen könne,wenn dem Aktivposten klar abgrenzbare Einnahmen gegenüberstünden."Die Abgrenzung der "verbleibenden Vorteile" würde nämlich erfordern,daß die dem ausgeschiedenen Handelsvertreter zuzurechnenden Erträge von den Erträgen getrennt werden,die der Tätigkeit des nachfolgenden Handelsvertreters zuzurechnen sind.Ich halte eine klare Abgrenzung,wie sie nach dem Prinzip der Einzelbewertung erforderlich ist,in diesem Falle für praktisch nicht durchführbar."[4)]
Damit ist Albach zu einer eindeutigen Lösung mittels des Verursachungsprinzips aber nur gekommen,weil er ein "Bestandskriterium" eingeführt hat,daß sich aus dem Prinzip selbst nicht ergibt.Er bestätigt damit die eingangs geäußerte

1)BFH-Urteil vom 4.2.1958,a.a.O.,S.112
2)BGH-Urteil vom 11.7.1966,II ZR 134/65,NJW 1966,S.2o55
3)vgl.Schröder,Georg,in:Schlegelberger,Handelsgesetzbuch. 3.,überarbeitete und ergänzte Auflage.1.Band,Berlin und Frankfurt a.M. 1955,S.723
4)Albach,Horst:a.a.O.,S.327

Vermutung,daß das Prinzip wegen seiner Unschärfe jeder Deutung zugänglich ist.

Albachs Lösung selbst ist jedoch nicht vertretbar.Daß bestimmten Ausgaben klar abgrenzbare Erträge gegenüberzustehen haben, ist eine unhaltbare Forderung.Dies ist von Swoboda schon für die Investitionstheorie gezeigt worden.[1] Eine Reihe von Gütern erbringt nur gemeinsam einen Ertrag.Daß ihr einzelner Beitrag nicht isoliert werden kann,ist keine Argumentation gegen ihre Aktivierbarkeit.(Das ist keine Stellungnahme gegen Albachs Lösung,sondern nur gegen deren Begründung)

Im Urteil vom 31.7.1967 hatte der BFH die Frage zu entscheiden,ob ein Kaufmann,der einen Wechsel zur Tilgung des Kaufpreises begibt,für die Belastung mit Diskontspesen und Zinsen einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden hat,soweit die Laufzeit des Wechsels über den Bilanzstichtag hinausgeht.Der Steuerpflichtige machte geltend,der Diskont und die Zinsen bildeten Aufwand für die Anschaffung der Waren.Der BFH sah dagegen einen ursächlichen Zusammenhang zwischen der Zahlung des Diskonts und den Erträgen in den jeweils berührten Wirtschaftsjahren,d.h.den Jahren der Fälligkeit.[2]

Die Beispiele,die sich anhand der umfangreichen Literatur beliebig vermehren ließen,zeigen,daß man sich nur ganz selten einigen kann,was jeweils als Verursachung anzusehen ist.Für jeden Verursachungszeitpunkt lassen sich regelmäßig einige andere benennen.

Moxter sieht die Intention des Verursachungsprinzips in der Gerechtigkeitsidee : jenen Perioden soll der Gewinn zukommen, die ihn "verdient" haben.Er kommt jedoch ebenfalls zu dem Ergebnis,daß man den Tatbestand der Verursachung nur allgemein definieren kann.[3]

Das zugrunde liegende Problem ist,ob Definitionen auch speziellerer Natur als das Verursachungsprinzip geeignet sein können,darüber zu entscheiden,welche Periode,und das heißt ja auch,welche Personen,den Gewinn zugerechnet bekommen sollen. Die Ergebnisse,die mithilfe der Verursachungslehre jeweils erzielt werden,sind nicht etwa unvertretbar.[4] So ist sowohl die Meinung des BFH als auch die des BGH zur Ausgleichszahlung

1) Swoboda,Peter:Die Ermittlung optimaler Investitionsentscheidungen durch Methoden des Operations Research. In:ZfB,31.Jg.(1961),S.97

2) BFH-Urteil vom 31.7.1967,I 234/64,BStBl.1968 II,S.7

3) Moxter,Adolf:Der Einfluß von Publizitätsvorschriften auf das unternehmerische Verhalten,a.a.O.,S.178

4) können es aber aus der Sicht der Lehre vom Wirtschaftsgut sein

des Handelsvertreters vertretbar.Aber liest man die Entscheidungen des BGH und des BFH,dann wird deutlich,daß man sich zwar vordergründig auf Prinzipien beruft,daß dahinter aber jeweils das Anliegen des Gerichts steht,einem bestimmten Interesse Geltung zu verschaffen. Ein echter Streit um die Verursachung findet in den Begründungen jedenfalls keinen Niederschlag.Es wird auf die Fassung des Verursachungsprinzips verwiesen,die das gewünschte Ergebnis herbeiführt. Das ist auch die über den konkreten Streitfall hinausgehende Kritik am Prinzip : daß man es benutzen kann,um scheinbar über Termine und sachliche Bezüge zu streiten.Kein Argument kann widerlegt werden,dennoch ist jedes ersetzbar.Die Rechtsfrage der Bilanzierung scheint vordergründig durch ein festes Prinzip gelöst,obwohl das Prinzip immer so ausgelegt wird,daß es das gewünschte Ergebnis hergibt.

Ein Kaufmann,der Beziehungen nur zu einer "neutralen" Umwelt hat,der weder auf Mitgesellschafter noch auf Gläubiger Rücksicht zu nehmen hat,der auch keine Steuererklärung abzugeben hat,mag seine jährliche Bilanz nach "reinen" Prinzipien aufstellen.Wer sich Anforderungen und Ansprüchen seiner Umwelt ausgesetzt sieht,wer die Bilanz als Kommunikations- und Dispositionsinstrument einsetzen muß,wird das Problem,ob er eine Rückstellung für Vertragstrafen ansetzen muß,nicht durch Untersuchungen über die Ursache (schlechte Leistung im alten Jahr ? zu hoch ausgewiesener Ertrag im neuen Jahr ?) lösen,sondern er wird nach problembezogenen Gesichtspunkten vorgehen : Wie sieht das voraussichtliche Jahresergebnis in diesem und im nächsten Jahr aus ? Wer ist jeweils daran beteiligt ? Sind Kredite aufzunehmen ? Könnten bei Anfall der Forderungen gegen ihn Liquiditätsschwierigkeiten auftreten,über die ein Gläubiger informiert werden müßte ?

Pensionsrückstellungen werden mit dem Verursachungsprinzip begründet,weil Ursache die Tätigkeit des Arbeitnehmers und die damit verbundene Ertragsentstehung im Jahre der Gewährung bzw. der Beitragszahlungen sei.[1] Dagegen sollen die Erträge,

1)vgl.Ruthenbeck,Dieter:Passivierungspflicht oder Passivierungsrecht bei Pensionsverpflichtungen.Düsseldorf 1965, S.114

die das Unternehmen während der Zeit des Ruhestandes erwirtschaftet,in keinem Zusammenhang mit den laufenden Bezügen des Pensionärs stehen.[1)]

Dem ist folgendes entgegenzuhalten : Der Unternehmer,der heute einen Gewinn erwirtschaftet und seine Belegschaft halten möchte,gewährt die Pensionszusage nur,wenn er davon ausgehen kann,den Gewinn auch morgen zu erwirtschaften. Ursache für die Pensionszusage ist weniger der heute erzielte Gewinn,sondern die Möglichkeit,die Gewinnerzielung fortzusetzen,weshalb dem Unternehmer an einer Kontinuität der Belegschaft gelegen ist.Er gewährt die Ansprüche im Vertrauen auf die Zukunft,sie ist die Ursache.

So erscheint das vom BGH gewährte Wahlrecht in einem neuen Licht.[2)] Denn nirgends vermag der Bilanzierende mehr nach seinen eigenen Interessen vorzugehen als bei den Wahlrechten. Er wird auf den Ansatz verzichten,wenn die Ertragslage im Augenblick ungünstig,für die Zukunft jedoch vielversprechend ist.Dazu wird er um so bereitwilliger sein,je größer die Möglichkeit ist,daß er selbst zum Zeitpunkt der Pensionsfälligkeit nicht mehr am Jahresergebnis partizipiert.

c.Das Realisationsprinzip

Von Albach ist behauptet worden,das Aktivierungsverbot für originäre immaterielle Wirtschaftsgüter sei Ausfluß des Realisationsprinzips.Die Unsicherheit,getätigte Ausgaben durch zukünftige Einnahmen zu decken,sei bei den immateriellen Wirtschaftsgütern größer als bei den materiellen Gütern.[3)] Damit stellt Albach jedoch ein neues Prinzip auf,da das Realisationsprinzip keineswegs zur Aktivierung immaterieller Wirtschaftsgüter in der von ihm genannten Form angewendet werden kann.Das Realisationsprinzip fragt,welche Tätigkeit vorgenommen worden sein muß,damit eine Gewinnrealisierung vorzunehmen ist.Es beantwortet jedoch nicht die Frage,welcher Art der mit einer Ausgabe verbundene Nutzen sein muß,damit die Ausgabe aktivierbar ist.[4)] Das Prinzip kann daher in der Form,in der es üblicherweise verstanden wird,für Aktivierungsprobleme nicht herangezogen werden.

1)Ruthenbeck,Dieter:a.a.O.,S.114
2)BGH-Urteil vom 27.2.1961,II ZR 292/59,Bd.34,S.324
3)Albach,Horst:Bewertungsprobleme des Jahresabschlusses nach dem Aktiengesetz 1965.In:BB,21.Jg.(1966),S.378
4)Schneider,Dieter:Theorie und Praxis der Unternehmensbesteuerung.In:ZfbF,19.Jg.(1967),S.214

2.Die steuerliche Lehre vom Wirtschaftsgut

Im folgenden soll versucht werden,mit gebotener Kürze die Rechtsprechung der Steuergerichte zu den Bilanzierungsfragen wiederzugeben.Im Rahmen der vorliegenden Arbeit muß auf die Behandlung einzelner Spezialprobleme verzichtet werden,da sie nur Gegenstand einer Spezialarbeit sein könnten.
Die Rechtsprechung wird daher nur in den Grundzügen wiedergegeben.
Eine weitere Einschränkung ist erforderlich : das Bilanzierungsproblem wird im wesentlichen an den Fragen der Aktivierung dargestellt werden.Auf Passivierungsfragen wird nur auf engstem Raum eingegangen werden,da insbesondere eine Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung zum Rückstellungsproblem nur zum Gegenstand einer gesonderten Darstellung gemacht werden könnte.
Methodisch sei vorausgeschickt,daß sich die Behandlung des wirtschaftsgutes vor dem Vermögensgegenstand trotz der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Aktivierung einfach daraus ergibt,daß eine handelsrechtliche Darstellung nicht annähernd jene Materialfülle zur Verfügung hat,wie sie für das Wirtschaftsgut vorliegt.Das Wirtschaftsgut wird trotz des § 6 Abs.1 Einleitungssatz auch in Zukunft eine selbständige Existenz führen.Wie zu zeigen sein wird,kann man aus dem Handelsrecht heraus mittels allgemeiner Prinzipien nur jeweils auf die Lehre vom Wirtschaftsgut reagieren.Eine zum Zwecke der Besteuerung aus dem Handelsrecht entwickelte Fassung des Vermögensgegenstandes wird sich als unmöglich erweisen.

a.Der über die Periode hinausgehende wirtschaftliche Wert

Der Gedanke,eine Aktivierung könne nur erfolgen,wenn dem Aktivierten ein wirtschaftlicher Nutzen zukäme,der über den Bilanzstichtag hinausgeht,findet sich in jeder richterlichen Entscheidung zur Aktivierung.[1)]
An einigen Beispielen soll gezeigt werden,inwieweit die Rechtsprechung diesen ganz allgemeinen Wertbegriff am Fall konkretisiert hat.Die Zahlung einer Abstandssumme soll

1)Waldner,Wolfgang:Wirtschaftsgut und Rechnungsabgrenzung. In:BB,13.Jg.(1958),S.1o52

aktiviert werden,da sie die Möglichkeit herbeiführt,Geschäftsräume zu nutzen.[1] Ein Abraumvorrat,weil er die spätere Gewinnung von Kohle erleichtert.[2] Die Aufwendungen für ein Optionsrecht,weil diese den Erwerb eines Grundstücks ermöglicht.[3] Ein Kartell-Kontingent,weil dadurch Absatzchancen gegeben sind.[4] Der Zuschuß für einen Hotelneubau,weil eine bevorzugte Behandlung erfolgen wird.[5] Aufwendungen für die Neuumwicklung eines Transformators, weil dadurch ein neues Wirtschaftsgut geschaffen wird.[6] Aufwendungen für die Konzession zum Betrieb einer Omnibuslinie,weil die Gewinnmöglichkeiten erhöht sind.[7] Der Zuschuß an eine Gemeinde zum Ausbau der Straße,damit diese von schweren Lastkraftwagen benutzt werden kann.[8] Der Zuschuß an ein Elektrizitätsunternehmen für die Errichtung einer Trafostation,weil dadurch die Gewähr eines ungestörten Strombezugs erhalten wird.[9]

Die Aufzählung,die beliebig erweitert werden könnte,zeigt, daß eine Ordnung in die Sachverhalte,die einen wirtschaftlichen Wert nach sich ziehen,nur schwer zu bringen ist.Da an das mittels der Ausgabe Entstehande kein rechtlicher Maßstab im Sinne eines körperlichen Gegenstandes oder eines Rechts gelegt werden kann,sondern jeder Zustand,sei er nun rechtlich zu qualifizieren oder nicht,Ausgangspunkt eines wirtschaftlichen Wertes ist,kann seitens einer bürgerlichrechtlichen Systematik eine Einengung nicht erfolgen.Die Rechtsprechung ist insoweit auch so sehr gefestigt,daß es vergebliche Mühe wäre,von hier eine Einschränkung zu fordern bzw. zu erwarten.In gewissem Sinne kann man sagen,daß in der Rechtsprechung ein Mißverständnis anzutreffen ist : die ständige Hervorhebung,daß man nicht nur Sachen und Rechte, sondern auch tatsächliche Zustände,konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb erfassen wolle,[1o] dient

1)RFH-Urteil vom 27.11.1929,VI A 928/29,StW II 193o,Sp.115o
2)RFH-Urteil vom 3o.1.1935,VI A 1o12/33,RStBl.1935,S.1111
3)RFH-Urteil vom 27.9.1938,I 321/37,RStBl.1939,S.3o1
4)RFH-Urteil vom 15.5.1939,VI 73/39,RStBl.1939,S.799
5)BFH-Urteil vom 5.5.1953, I d2/53 S BStBl.1953 III,S.224
6)BFH-Urteil vom 16.8.1955,I 14/55 U,Bd.61,S.283
7)BFH-Urteil vom 13.3.1956,I 2o9/55 U,BStBl.1956 III,S.149
8)BFH-Urteil vom 29.4.1965,IV 4o3/62 U,BStBl.1965 III,S.414
9)BFH-Beschluß vom 3.2.1969,Gr.S.2/68,BgtBl.1969 II,S.291
1o)BFH-Urteil vom 29.4.1965,IV 4o3/62 U,BStBl.1965 III,S.414

lediglich dazu,eine Abgrenzung negativer Art vorzunehmen, und zwar nach der Seite einer zivilrechtlichen Terminologie hin,ohne daß nun andererseits je versucht worden ist,den normativen Begriff des "tatsächlichen Zustandes",des "Vorteils" oder der "konkreten Möglichkeit" auch nur ansatzweise zu umschreiben.Ein Mißverständnis deswegen,weil die Rechtsprechung offenbar der Ansicht ist,indem sie sich von der juristischen Terminologie löst,einer ökonomischen Interpretation,d.h.also einer juristischen Auslegung zwar, aber unter Berücksichtigung wirtschaftlicher Fakten und Wirkungen,hinreichend Rechnung getragen zu haben.Nicht ganz unbeteiligt daran ist die Betriebswirtschaftslehre.Insbesondere im Zusammenhang mit der Verursachungslehre wurden Prinzipien konstruiert wie z.B. : Ausgaben müssen in den Perioden zu Aufwand werden,in denen dazugehörige Einnahmen in die Unternehmung strömen.[1)] Da jede Ausgabe in irgendeinem Zusammenhang mit einer künftigen Einnahme stehen wird, ist auch von hier der Rechtsprechung über die Konkretisierung des wirtschaftlichen Nutzens nichts entgegenzuhalten.Die Auseinandersetzung in der Literatur zu diesem Punkt ist daher fast vollständig unterblieben.Der Streit um die Bilanzierungsfähigkeit beginnt im wesentlichen bei dem Merkmal der selbständigen Bewertbarkeit,das aber für einen kritischen Ansatz denkbar ungeeignet ist.

Der Verzicht auf die bürgerlich-rechtliche Terminologie ist zu billigen,da zwischen der Bilanzfähigkeit und einem subjektiven Recht (Eigentumsrecht,Forderungsrecht) kein Zusammenhang besteht : mithilfe der Steuerbilanz will sich der Staat Einnahmen beschaffen,er will also an den Einnahmen des Steuerpflichtigen partizipieren.Inwieweit der Steuerpflichtige seine Einnahmen mit rechtlich qualifizierbaren Einsatzmitteln erzeugt,ist unerheblich.

Fraglich ist nur,ob die "tatsächlichen Zustände",die einen wirtschaftlichen Nutzen in den nächsten Perioden entfalten sollen,nicht auf irgendeine Art zu begrenzen sind.Man könnte der Ansicht sein,daß ein erster Versuch durch den Gesetzgeber mit der Übernahme der §§ 153 Abs.3,152 Abs.9 AktG in das Steuerrecht unternommen wurde.Die genannten Normen setzen jedoch den Begriff des Wirtschaftsgutes,somit den wirtschaftlichen Wert,voraus.Dessen Anwendungsmöglichkeit wird

1)zuletzt Busse von Colbe,Walther bei Niemann,Ursula: Bericht über die Podiumsdiskussion:Herstellungskosten. In:Steuerberater-Jahrbuch 1968/69.Köln 1969,S.43o

von einer Seite eingeschränkt,die mit dem hier erörterten Problem nichts zu tun hat.

Grass,der den Zustand bedauert,daß es für das Wirtschaftsgut keine Beschränkung gibt,möchte auf die kaufmännische Wahlfreiheit zurückgreifen."Der erlangte Gegenwert ist noch nicht sichtbar.Man will daher die Ausgabe nicht einfach beiseiteschieben und den verausgabten Betrag nicht teilweise als Gewinn verteilen und versteuern,sondern den erhofften Erfolg zunächst abwarten."[1)]

Die Anerkennung eines kaufmännischen Wahlrechts erfordert jedoch eine andere Einstellung des BFH dem Maßgeblichkeitsprinzip gegenüber.Solange der Beschluß des BFH vom 3.2.1969 aufrechterhalten wird,kann das Wahlrecht nicht durchgreifen. Man könnte der Lösungsmöglichkeit,das kaufmännische Ermessen zur Geltung kommen zu lassen,entgegenhalten,daß der Kaufmann sein Ermessen dann nur noch so ausnutzt,daß er das jeweils steuerlich günstigste Ergebnis erzielt.Das aber wäre kein Ermessen mehr,weil die Lösung jeweils a priori gegeben wäre.

Tatsächlich hätte die steuerliche Anerkennung eines handelsrechtlichen Wahlrechts dann keinen Sinn mehr,weil für steuerliche Zwecke aus dem Wahlrecht grundsätzlich ein Verzicht auf die Aktivierung folgen würde.

Die Anerkennung des handelsrechtlichen Wahlrechts in Aktivierungsfragen ließe sich jedoch auch so verstehen : Verzicht seitens des Steuerrechts auf eine generelle Lösung. Insbesondere Verzicht auf die Feststellung,daß jeder konkrete Zustand mit zukünftigem Nutzen zu aktivieren ist.Demgegenüber wird dem Kaufmann die Möglichkeit gegeben,darzulegen,warum seiner Ansicht nach <u>kein</u> aktivierungsfähiger wirtschaftlicher Nutzen gegeben ist.

Feuerbaum fordert die Prüfung auf erwerbswirtschaftliche Motive des Bilanzierenden hin.[2)] Dem ist entgegenzuhalten, daß nicht ein einziges Urteil veröffentlicht ist,in dem der Sachverhaltsvortrag darauf abgezielt hätte,es stünden keine <u>erwerbswirtschaftlichen</u> Motive im Vordergrund.

1)Grass,Adolf:Das steuerliche Problem des Wirtschaftsguts. In:DStR,7.Jg.(1969),S.315
2)Feuerbaum,Ernst:a.a.O.,S.1466

Bei einigen Urteilen des BFH entstehen Bedenken,ob der Steuerpflichtige tatsächlich einen wirtschaftlichen Vorteil erlangt hat,ob er nicht lediglich einen Nachteil ausgeglichen hat,dessen Ausgleich erst dazu führte,einer ungehinderten wirtschaftlichen Betätigung nachzugehen.
Jede Investition gleicht einen "Nachteil" aus,insofern ist zu verdeutlichen,wie er hier zu verstehen ist.
Es gibt Situationen,denen vergleichsweise nicht alle Steuerpflichtigen unterworfen sind.Dies sei am Beispiel des Transformatorenurteils behandelt.[1] Hier hatte die steuerpflichtige KG einem Elektrizitätswerk einen Zuschuß geleistet,um in den Genuß eines ungehinderten Strombezugs zu kommen.Betrachtet man die KG isoliert,ist nicht daran zu zweifeln,daß sie einen wirtschaftlichen Wert erlangt hat. Sie hat mittels des Zuschusses eine Bedingung für ihre weitere wirtschaftliche Aktivität gesetzt,so wie sie es tut, wenn sie Waren oder einen Maschinenpark anschafft.
Sieht man aber die KG nicht mehr isoliert,sondern als ein Glied des Gemeinwesens,dann erscheint die Betrachtung des BFH nicht gerechtfertigt.Fraglich ist nämlich,ob man im Jahre 1969 in der Bundesrepublik vom Erwerb eines wirtschaftlichen Vorteils sprechen kann,da eine ungestörte Stromversorgung in den meisten Landesteilen eine Selbstverständlichkeit geworden ist.Es gibt Bedingungen,mit deren Vorhandensein jeder Gewerbetreibende grundsätzlich rechnen kann.Was im Einzelfall dazu gehört,mag jeweils umstritten sein.Ungehinderter Strombezug,Wasserversorgung,Kanalisation usw. gehören jedoch sicher dazu.Fehlen diese Bedingungen,so gleicht der Steuerpflichtige bei einer diesbezüglichen Investition einen Nachteil aus,der steuerlich schon deswegen nicht als wirtschaftlicher Vorteil ausgelegt werden sollte, weil eine derartige Betrachtungsweise dem objektiven Charakter der Steuerbilanz widerspricht.Hier muß das Steuerrecht anerkennen,daß die Mehrzahl der Steuerpflichtigen in einer günstigeren Ausgangsposition liegt.Daher erscheint es nicht gerechtfertigt,daß der Steuerpflichtige neben der finanziellen Last,den die Investition mit sich bringt,noch daran gehindert wird,den Ausgabenbetrag sofort gewinnmindernd geltend zu machen.

1)BFH-Beschluß vom 3.2.1969,a.a.O.,S.291

b.Das Problem der Wertsteigerung

Fraglich ist,ob sich der wirtschaftliche Nutzen,den die Unternehmung in zukünftigen Perioden haben wird,in einer bestimmten Wertsteigerung niederschlagen muß.Die Streitfrage wird deshalb aufgeworfen,weil in der Literatur und in der Rechtsprechung verschiedentlich behauptet wird,eine Wertsteigerung sei nicht Voraussetzung einer Aktivierung. So meint Tomfohrde,daß mit der Abstellung darauf,ob es sich um Ausgaben handelt,die anteilsmäßig auch in anderen als der Zahlungsperiode mit den jeweiligen Erträgen zu konfrontieren sind,die Frage zurücktreten muß,"ob die Aktivierung einen Wertzugang oder eine Wertsteigerung (im Sinne eines greifbaren Vermögenswertes) zur Folge haben muß."[1)]

Daß es nicht darauf ankommen soll,ob ein Wertzugang erfolgt oder nicht,ist offensichtlich falsch,da der Ausgangspunkt für ein Aktivum in jedem Falle ein vorhandener ökonomischer Nutzen sein muß.Ein Wertzugang muß also vorhanden sein.

Auch Tomfohrdes Hinweis,daß ein greifbarer Vermögenswert nicht entstehen müsse,ist unklar.Wenn Tomfohrde damit einen marktfähigen Vermögenswert meint,wäre ihm zuzustimmen. Meint er aber damit,daß eine Konkretisierung der Ausgaben zu einem <u>bestimmten</u> Wert nicht erforderlich sei,so wäre das kein Problem der Wertsteigerung,sondern ein Problem der Abgrenzung zum originären Firmenwert.Denn auch hinsichtlich der nicht konkretisierbaren Zugänge ist der wirtschaftliche Wert gegeben.

Auch Bühler/Scherpf gehen auf das Problem der Wertsteigerung ein.Die Bedeutungslosigkeit dieses Merkmals erklären sie an einem Beispiel."Praktisch wirkt die Ablehnung der Wertsteigerung als Voraussetzung der Aktivierungspflicht für den Pflichtigen oft ungerecht.Z.B. wenn ein Kaufmann einen Ladenumbau vorgenommen hat,und er am Schlusse des Jahres feststellen muß,daß die erwartete Umsatzsteigerung ausgeblieben ist."[2)]

<u>Als Begründung</u> für eine derartige Ansicht dient ein Hinweis

1)Tomfohrde,Klaus:Die dynamische Bilanzauffassung und das Bilanzsteuerrecht.Düsseldorf 1965,S.89
2)Bühler,Uttmar,Peter Scherpf:a.a.O.,S.233 f

auf das Urteil des RFH vom 7.7.1926.In diesem Urteil wurde jedoch nicht die Problematik einer Wertsteigerung durch das zu Aktivierende behandelt,vielmehr stellte der RFH fest,daß es hinsichtlich der Umgrenzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht auf eine Wertsteigerung durch die einzelnen Bestandteile der Anschaffungs- bzw.Herstellungskosten ankäme.[1] Das aber ist ein ganz anderes Problem,da es die grundsätzliche Frage stellt,ob man zwischen Aktivierung bzw. Passivierung und Bewertung trennen müsse,oder ob Bewertungsfragen im Kern Aktivierungsfragen sind.
Der RFH hat sich gegen die letztere Auffassung gewandt.Für die einzelnen Bestandteile der Anschaffungs- oder Herstellungskosten soll es daher nicht darauf ankommen,ob sie zu einer Wertsteigerung beigetragen haben.
Dem so verstandenen Bewertungsproblem ist jedenfalls die Frage des "wirtschaftlichen Werts" vorangestellt.Ein solcher muß auch hier vorliegen.Die Frage,die Bühler/Scherpf anschneiden,betrifft die nach dem Einfluß einer mißlungenen Investition auf die Aktivierung.Ihre Antwort lautet,daß es auf den Erfolg nicht ankäme.Das ist nicht richtig,da die Frage des wirtschaftlichen Werts gestellt werden muß.In dem angeführten Beispiel ist ein wirtschaftlicher Nutzen nicht zu erkennen.Da auch eine mögliche Veräußerung in dem Beispiel entfällt,können die durch den Umbau verursachten Ausgaben nicht aktiviert werden.
Im Urteil des BFH vom 9.7.1953 wurde trotz einer durch eine Ausgabe erfolgten "Wertsteigerung" eine Aktivierung unterlassen.In dem Urteil ging es um die Modernisierung einer Stalldecke.Ein wirtschaftlicher Wert im Sinne einer vergrößerten Nutzungsmöglichkeit oder verlängerten Nutzungsdauer wurde mithilfe der Ausgabe nicht erzielt.Es wurde lediglich der auf dem Gebiete der Deckenkonstruktion erfolgte technische Fortschritt wahrgenommen.[2] Wenn der BFH hier von einer erfolgten Wertsteigerung sprach,meinte er damit einen veränderten Vermögens- bzw.Veräußerungswert.Der Stall hatte als Vermögensobjekt durch eine aus besserem Material gefestigte Decke zugenommen,an einem erhöhten wirtschaftlichen Wert für die Perioden der Nutzung fehlte es jedoch.Dem Urteil ist daher zuzustimmen.

1)RFH-Urteil vom 7.7.1926,VI A 727/25,Bd.19,S.201(204)
2)BFH-Urteil vom 9.7.1953,IV 8/53 U,BStBl.1953 III,S.245(246)

Bedenklich ist unter diesen Gesichtspunkten das BFH Urteil vom 16.8.1955. Der Sachverhalt : die Transformatoren eines Gewerbetreibenden mußten neu umwickelt werden,weil das Leitungsnetz auf eine neue KW Zahl umgestellt wurde.Das Finanzgericht entschied für eine Aktivierung,da ein Mißverhältnis zwischen dem Verkehrswert des alten Transformators und den Kosten der Neuumwicklung bestünde.Dieses Mißverhältnis sei aber so groß,daß wirtschaftlich betrachtet die Veränderung der Transformatoren durch die Neuumwicklung als wesentlich anzusehen sei.[1)]

Die Reaktion des BFH auf das Vorbringen des Finanzgerichts hätte,gemessen an der bis dato gefällten Rechtsprechung,nur eine klare Ablehnung sein können.Denn

1. hatte die Ausgabe keinen wirtschaftlichen Wert nach sich gebracht:der Nutzen war wie bisher in der Stromumspannung zu sehen.Diesem wirtschaftlichen Nutzen wurde in der Bilanz durch den ursprünglich angeschafften Transformator Rechnung getragen.Ein eigenständiger Nutzen entstand aus der Umspannung nicht,denn es liegt außerhalb jeder Vertretbarkeit, einen eigenständigen wirtschaftlichen Wert darin zu sehen, daß eine nach wie vor unveränderte Aufgabe durch eine geringfügige technische Änderung durchgeführt wird.Eine Aktivierung liefe hier auf die Konstruktion eines wirtschaftlichen Wertes "statt x mm Draht y mm Draht" hinaus.
2. hätte die Tatsache,daß zwischen dem Verkehrswert des Transformators und den Kosten der Umspannung ein Mißverhältnis bestand,der Transformator dabei nicht einmal notwendigerweise eine Erhöhung im Verkehrswert erfahren hat,zu keiner Aktivierung führen dürfen.

Der BFH,ansonsten regelmäßig bereit,Fragen der Aktivierung in seinen Urteilsbegründungen mit dem Einleitungssatz zu behandeln,es seien wirtschaftliche Vorteile tatsächlicher Art usw. aktivierbar,vermied im Urteil jede Rechtsauseinandersetzung mit dem Finanzgericht."Die Frage,ob ein neues Wirtschaftsgut geschaffen oder ein altes Wirtschaftsgut lediglich umgearbeitet wird,liegt in erheblichem Umfang auf dem Gebiet der Tatsachenwürdigung."[2)]

Das Urteil ist nicht zu billigen.Sachlich befindet es sich

1)Wiedergabe der Ansicht des FG im BFH-Urteil vom 16.8.1955, I 14/55 U,Bd.61,S.283
2)ebenda,S.284

im Gegensatz zur sonstigen Rechtsprechung des BFH zum Wirtschaftsgut.Im übrigen ist es ein methodisch interessantes (und zugleich verfehltes) Urteil : es beweist,daß die Revisionsinstanz in der Lage ist,in Fragen der hier behandelten Art einer Rechtsauseinandersetzung mit der Vorinstanz dadurch aus dem Wege zu gehen,daß sie aus der Rechtsfrage eine Tatsachenwürdigung macht.Der Begriff des Wirtschaftsgutes ist normativ.Ob und wie Tatsachen gewürdigt werden müssen, liegt nicht im Ermessen des jeweils entscheidenden Richters. Es ist daher zu hoffen,daß dieses Urteil keinen Nachfolger findet.

c.Die selbständige Bewertbarkeit und Nutzbarkeit

Im Urteil vom 27.3.1928 heißt es,daß u.a.eine steuerliche Aktivierungspflicht für Wirtschaftsgüter besteht,"wenn sie nach allgemeiner Verkehrsanschauung an und für sich einer besonderen Bewertung zugänglich sind ..."[1)]
Das Vorliegen einer selbständigen Nutzungsfähigkeit wird in der Rechtsprechung nicht ausdrücklich gefordert.Vangerow sieht in ihr jedoch ein Merkmal des allgemeinen Wirtschaftsgutsbegriffs.[2)] Wäre dem so,bliebe allerdings § 6 Abs.2 EStG unverständlich.Daher muß auch das Verhältnis der allgemeinen Aktivierungspflicht zu dieser Norm geklärt werden.
Zunächst ist zu klären,was hinsichtlich der selbständigen Bewertungsfähigkeit zu bewerten ist : das Aufgewendete oder das Erlangte.Die Antwort gibt das Gesetz selbst : indem es für die Bewertung der Wirtschaftsgüter an die Anschaffungs- oder Herstellungskosten anknüpft,verzichtet es auf eine Wertermittlung des wirtschaftlichen Nutzens.
Paulick geht demgegenüber davon aus,daß die selbständige Bewertungsfähigkeit die Ermittlung der wertmäßigen Höhe des Nutzens erforderlich mache."Das Vorhandensein eines Nutzens oder eines Vorteils allein rechtfertigt eine Aktivierung nicht,denn nicht jeder Vorteil führt zu einem selbständig bewertbaren Wirtschaftsgut.Der Vorteil muß einer selbständigen Bewertung zugänglich sein und darf nicht im all-

1) RFH-Urteil vom 27.3.1928,I A 47o/27,StW II 1928,Sp.7o5
2) Vangerow,Friedrich:Erläuterungen zur Rechtsprechung.In: StW,36.Jg.(1959),Sp.41o

gemeinen Geschäftswert aufgehen."[1)]

Damit vermischt Paulick zunächst zwei Probleme : das der selbständigen Bewertbarkeit mit dem der "Verflüchtigung ins Allgemeine". Beide Probleme können miteinander zusammenhängen,da eine Nichtfeststellbarkeit von Aufwendungen,d.h. die Unmöglichkeit,eine selbständige Bewertung vorzunehmen, eine Verflüchtigung ins Allgemeine nach sich zieht.Andererseits ist es aber gerade die Problematik der Abgrenzung zum originären Firmenwert,ob auch dann noch ein Bestandteil dieses Firmenwerts gegeben ist,wenn eine abgrenzbare Aufwendung gegeben ist,oder ob dies regelmäßig ein selbständiges Wirtschaftsgut nach sich zieht.

Zumindest bei den immateriellen Wirtschaftsgütern möchte Paulick als einzigen Wert den "Verwendbarkeitswert" zulassen,wofür die aufgewendeten Kosten keinen Anhaltspunkt liefern.[2)]

Weder basiert die Bewertung nach dem EStG auf dem Ertragswert, noch ist dieser Ertragswert für immaterielle Wirtschaftsgüter der einzig relevante Wert.Bestände rein ökonomisch zu interpretieren,d.h.nicht nur von ihrer künftigen Nutzenstiftung auszugehen,sondern diesen Nutzen auch zu quantifizieren,ist das Anliegen des ökonomischen Gewinnbegriffs und trifft insoweit für jedes Wirtschaftsgut zu,ob es nun materieller oder immaterieller Natur ist.Dem traditionellen Bilanzdenken liegt aber ein anderer Gewinnbegriff zugrunde : er knüpft hinsichtlich der Bewertung der Wirtschaftsgüter grundsätzlich an die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten an,da nur dieser Wert praktikabel ist.Man kann die ökonomische Aussagefähigkeit bestreiten,muß dies aber dann für alle Wirtschaftsgüter tun.

Erste Voraussetzung für die selbständige Bewertungsfähigkeit ist daher die Möglichkeit,einem wirtschaftlichen Vorteil Aufwendungen zuzurechnen.Das Problem hat durch § 153 Abs.3 AktG,§ 5 Abs.2 EStG an Bedeutung verloren : insbesondere die Probleme des Entwicklungsaufwandes (Zweckmäßigkeit der Aufwendungen,Angemessenheit der Aufwendungen bei Zufallsentdeckungen) sind nicht mehr aktuell.[3)]

1) Paulick,Heinz:Immaterielle Wirtschaftsgüter und Posten der Rechnungsabgrenzung.In:FR,23.Jg.(1968),S.454
2) ebenda
3) vgl.dazu Mutze,Otto:Aktivierung und Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter nach Handels- und Steuerrecht. Berlin 1960,S.257

Problematisch ist damit allein ein anderer Aspekt der selbständigen Bewertung : inwieweit ist eine abgrenzbare Ausgabe, der auch ein wirtschaftlicher Nutzen zuzurechnen ist,damit bereits als Wirtschaftsgut auszuweisen ?
Daß eine Ausgabe mit einem Nutzen verbunden ist,ist keine hinreichende Bedingung für die Aktivierung,weil das Bilanzrecht von der Aktivierung von Gütern ausgeht.Nicht der Motor einer Maschine wird aktiviert,nur weil ihm die zu seiner Entstehung führenden Ausgaben gesondert zugerechnet werden können und ihm auch ein wirtschaftlicher Nutzen zuzuerkennen ist.Aktiviert wird der "Ausgabenverband",die Zusammenfassung einzelner Ausgaben,in dem und mit denen gemeinsam die Ausgabe den Nutzen erbringt.Zwar stehen die meisten Anlagen und sonstigen Güter eines Betriebes derart im Zusammenhang,daß das Vorhandensein des einen Bedingung für die Nutzungsmöglichkeit eines anderen Guts ist.Im hier erwähnten Problem geht es aber lediglich darum,ein Kriterium zu finden,das verhindert,daß in der Bilanz an mehreren Stellen Ausgaben aktiviert werden,die erst in ihrer Zusammenfassung den Nutzen erbringen.Es geht also auch nicht darum,etwas juristisch Qualifizierbares zu finden.John umschreibt dieses Merkmal mit der Nutzungsmöglichkeit : zu untersuchen ist jeweils,ob der fraglichen Ausgabe bzw. dem Ausgabenbündel eine "bestimmte Nutzungsmöglichkeit,ein Nutzungsvorrat" direkt zugerechnet werden kann.[1] Entscheidend ist dabei die "Direktheit" der Zurechnung.Den Teilen einer Maschine ist zwar ein eigenständiger Nutzen zuzurechnen.Aber dieser Nutzen ergibt nur einen Sinn innerhalb des zur Entstehung der Maschine führenden Ausgabenverbandes.Unmittelbar kann daher nur der Maschine ein Nutzen zuerkannt werden.Sie ist der für den Betrieb entscheidende Funktionsträger.
An dieser Zurechenbarkeit fehlt es z.B. im Fall der Schnellbaukosten.Zwar führen sie dazu,daß ein Gebäude früher genutzt werden kann,man könnte daher meinen,daß der vorzeitige Erlös der Nutzen dieser Schnellbaukosten ist.Nutzungsfähig ist aber allein das Gebäude.Die Beschleunigung des Bauvorhabens ist nicht etwas vom Bauvorhaben selbst Abtrennbares, sie bewirkt lediglich,daß die dem Gebäude zuzurechnenden Nutzungen zeitlich vorverlagert werden.[2]

1)John,Gerd:a.a.O.,S.23
2)Vangerow,Friedrich:Erläuterungen zur Rechtsprechung. In:StW,36.Jg.(1959),Sp.123
John,Gerd:a.a.O.,S.36

Fraglich ist,ob dieses Problem identisch ist mit der Problematik der selbständigen Nutzungsfähigkeit im § 6 Abs.2. Das ist,wenn man von der Rechtsprechung zu dieser Norm ausgeht,nur teilweise der Fall.Die behandelten Problemkreise zeigen,daß das Merkmal der selbständigen Nutzungsfähigkeit auch als echtes einschränkendes Merkmal zum allgemeinen Wirtschaftsgutbegriff verwendet wird.
Es sind im wesentlichen zwei Fragenkreise,die bei der Auslegung des § 6 Abs.2 berührt werden.[1)]
1.Wann bilden Werkzeuge und ihnen ähnliche Wirtschaftsgüter mit den Aggregaten,für die sie gedacht und in die sie eingebaut werden,eine Einheit,deren Annahme die ihrer selbständigen Nutzbarkeit ausschließt ?
Die Annahme einer selbständigen Nutzungsfähigkeit führt zwar zu einer Steuervergünstigung,sollte aber dennoch verneint werden.Wenn beispielsweise ein Aggregat über eine Reihe von Werkzeugen verfügt,die jeweils wechselweise in das Aggregat eingebaut werden können,dann soll nach Risse die Annahme der Einheit daran scheitern,daß in das Aggregat nur immer ein Werkzeug eingebaut werden kann, während die anderen auf Bedarf bereitstehen.[2)] Vertretbarer erscheint es aber,derartige Teile als Bestandteil des Aggregats anzusehen,weil sich an der Nutzenzurechnung dadurch nichts ändert,daß ein Aggregat auf eine Reihe von Bestandteilen angewiesen ist,die aber jeweils nur isoliert eingebaut werden können.Die verschiedenen Formen einer Formmaschine sind nur im Hinblick auf diese Maschine nutzungsfähig,d.h.auch hier ist der eigentliche Nutzenträger die Maschine.

2.Wann bilden einzelne Wirtschaftsgüter mit gleichartigen, nicht untereinander verbundenen Wirtschaftsgüter eine Einheit,deren Annahme die selbständige Nutzungsfähigkeit des einzelnen Gutes ausschließt?
Hier ist die Wirtschaftsguteigenschaft in den von der Rechtsprechung entschiedenen Fällen regelmäßig zu bejahen.Als Beispiele seien die Urteile zur Neonbeleuchtung[3)] und zur Kinobestuhlung angeführt.[4)]

1)Risse,Heinz:Zur selbständigen Nutzbarkeit von Wirtschaftsgütern.In:BB,24.Jg.(1969),S.9o
2)ebenda
3)BFH-Urteil vom 5.1o.1956,I 133/56 U,BStBl.1956 III,S.376
4)RFH-Urteil vom 28.9.1938,VI 389/38,RStBl.1939,S.84

Mit den vorstehenden Ausführungen ist das Problem insbesondere der selbständigen Nutzungsfähigkeit nicht erschöpfend behandelt.Erinnert sei an das Spezialproblem im Zusammenhang mit der Zusammenfassung von Wirtschaftsgütern zu Abschreibungseinheiten bzw.der Aufspaltung von Wirtschaftsgütern,um für bestimmte Teile eine gesonderte Abschreibung zu ermöglichen.[1] Derartige Probleme entziehen sich der Ableitung aus der Lehre vom Wirtschaftsgut.Ferner sei hingewiesen auf die aus der technischen Entwicklung resultierenden Probleme.Fertigungsanlagen können u.U.technisch so ausgestaltet sein,daß nur noch ein einziges Wirtschaftsgut vorhanden ist.[2]

d.Die Greifbarkeit

Dieses Kriterium ist entscheidend für die Aktivierung immaterieller Wirtschaftsgüter.

Die von der Rechtsprechung gebrauchten Formulierungen variieren zwar in der Wortwahl,besagen aber alle das gleiche : Das Wirtschaftsgut darf sich nicht ins Allgemeine bzw. im allgemeinen Geschäftswert verflüchtigen;es muß bei der Veräußerung des ganzen Betriebs greifbar sein.[3]

Es fragt sich zunächst,ob mit dem sogenannten "Teilwertkriterium",d.h.der Frage,ob ein Erwerber das umstrittene Gut bei einem Unternehmenskauf als Einzelheit zur Kenntnis nimmt und ein Entgelt dafür entrichtet,ein praktikables Abgrenzungskriterium zum originären Firmenwert gewonnen ist.Die Einwände,die in der Literatur gegen den Teilwert erhoben werden,beziehen sich regelmäßig gegen seine Eignung als Wertmaßstab.Man kann jedoch aus seiner Uneignung für die Bewertung nicht ohne weiteres auf seine Uneignung zur Lösung von Aktivierungsfragen schließen,da der Teilwert hier nur die Funktion einer Hilfskonstruktion hat,es auf seine Quantifizierung also nicht ankommt.

Mithilfe des Teilwertkriteriums lassen sich jedoch Bilanzierungsfragen nur scheinbar lösen.Indem der Richter darauf

1) vgl.das Problem der Aktivierung von Umbauten:ihnen kommt ein eigenständiger Nutzungsvorrat nicht zu,sie beeinflussen lediglich den Nutzungsvorrat des Gebäudes.In der Rechtsprechung wird gesonderte Aktivierung zugelassen.Vgl. ausführlich zu diesem Problem John,Gerd:a.a.O.,S.225 ff

2) Gail,Winfried:Geschlossene Fertigungsanlagen in der Steuerbilanz.In:BB,23.Jg.(1968),S.7o2 ff

3) RFH-Urteil vom 21.1o.1931,VI A2oo2/29,RStBl.1932,S.3o5(3o7)
RFH-Urteil vom 9.3.1938,VI 122/38,StW II 1938,Sp.361(363)
BFH-Urteil vom 28.1.1954,IV255/53U,BStBl.1954 III,S.1o9(11o)
BFH-Urteil vom 15.4.1958,I 27/57 U,BStBl.1958 III,S.26o(261)

abstellt,ob der fiktive Erwerber für das umstrittene Wirtschaftsgut ein gesondertes Entgelt entrichten wird,muß er sich überlegen,warum der fiktive Erwerber dies tut. Das Kriterium erweckt also den Eindruck,als stelle der Richter keine Erörterungen über das Wirtschaftsgut an,sondern greife auf die vorhandenen Erkenntnisse eines fiktiven Erwerbers zurück.Da aber der fiktive Erwerber ebenfalls irgendwelche Überlegungen anstellen muß,verlagert der Richter scheinbar den Ort der Rechtsfindung.Da dies aber nicht möglich ist,muß er auch dann,wenn er auf das Teilwertkriterium zurückgreift,eine bestimmte Vorstellung vom Wirtschaftsgut haben.Die Gefahr in der Anwendung des Kriteriums liegt darin,daß darüber,wie der Richter über das Wirtschaftsgut denkt,in der Urteilsbegründung nichts zu lesen ist.Die Aktivierung wird vorgenommen,weil ein Erwerber ein gesondertes Entgelt entrichtet.Offen muß dabei bleiben, warum er es tut.

Ehe die Rechtsprechung zum Problem der Abgrenzung des Wirtschaftsguts zum originären Firmenwert dargestellt wird, sei kurz untersucht,welche Vorstellung man in der Betriebswirtschaftslehre vom originären Firmenwert hat.[1)]

Bei Kosiol umfaßt der immaterielle Geschäftswert die sogenannten adjunktiven Güter,"die nur in Verbindung mit der Unternehmung als Wirtschaftseinheit und in Beziehung zu ihr als Werte auftreten,unabhängig von der Unternehmung kein selbständiges Dasein führen und daher mit ihr,z.B. bei Abwicklung,als solche untergehen."[2)]

Im Gegensatz zu Kosiol versteht Mutze den Geschäftswert nicht als Summe jener Güter,die nur im Zusammenhang mit der Unternehmung existenzfähig sind,sondern stellt auf die Möglichkeit ab,einen abgrenzbaren und bestimmbaren Wert zu ermitteln.[3)]

Das bedeutet,daß jedes adjunktive Gut bei Kosiol nach Mutze aktiviert werden kann,wenn es nur gelingt,zurechenbare Aufwendungen zu finden,also eine selbständige Bewertbarkeit vorzunehmen.Die Folge einer solchen Betrachtung: dem hier

1)unbeachtet bleibt in den folgenden Erörterungen der Kapitalisierungsmehrwert.Ob der Betrag,um den der Kaufpreis die Summe der Teilwerte aller vorhandenen Wirtschaftsgüter übersteigt,in jedem Fall als Geschäftswert anzusehen ist, ist umstritten.Zu den gegensätzlichen Urteilen des BFH vgl. Geißler,Claus:Die steuerrechtliche Behandlung des Ausscheidens eines lästigen Gesellschafters aus einer Personengesellschaft.Düsseldorf 1965,S.71 ff

2)Kosiol,Erich:a.a.O.,S.146

3)Mutze,Otto:a.a.O.,S.229

genannten Kriterium käme eine eigenständige Bedeutung nicht mehr zu,da die Frage der Aktivierungsmöglichkeit bereits auf der Stufe der selbständigen Bewertbarkeit abschließend entschieden wird.

Chmielewicz stellt hinsichtlich der Bestandteile des Firmenwerts wie Kosiol auf die Übertragbarkeit ab.Als Beispiele nennt der Organisation,Kundenstamm und Standort.[1)]

Das Steuerrecht geht wie das Handelsrecht vom Verbot der Aktivierung eines originären Firmenwertes aus.Gemäß § 5 Abs.2 EStG sollen immaterielle Wirtschaftsgüter nur dann zu aktivieren sein,wenn sie entgeltlich erworben wurden. Die Frage ist,ob das Vorliegen eines entgeltlichen Geschäfts, womit in jedem Fall zurechenbare Aufwendungen vorliegen, grundsätzlich zur Existenz eines selbständigen Wirtschaftsguts führt.

Die Frage wird vom BFH neuerdings bejaht.Diese Betrachtungsweise führt zwar einerseits dazu,daß Wirtschaftsgüter,über deren Zugehörigkeit zum originären Firmenwert gestritten werden kann,zu aktivieren sind,daß aber andererseits anläßlich einer Firmenübernahme der derivative Geschäftswert dem Umfang nach begrenzt wird,da grundsätzlich eine Aufteilung vorzunehmen ist;damit wirkt sich die geltende Einheitstheorie nicht mehr so nachteilig aus.Der BFH hat zwei wichtige Grundsätze aufgestellt:

1.Ein derivativer Firmenwert kann nur dann vorliegen,wenn ein ganzer Betrieb übernommen wird.[2)]

2.Der Ansatz eines erworbenen Geschäftswerts kommt nur dann in Betracht,soweit der Kaufmann nicht nachweislich ein Entgelt für bestimmte einzelne Wirtschaftsgüter gezahlt hat.[3)] Der Erwerber ist hier in einer außerordentlich günstigen Beweissituation,da bereits seine Kenntnis von bestimmten Vorteilen genügen dürfte,ihnen einen Teil des Kaufpreises zuzuweisen und damit gesonderte Aktivierung zu verlangen.Das wiederum ist gleichbedeutend mit der Möglichkeit der Abnutzbarkeit,da die Rechtsprechung von der Konstruktion eines "firmenwertähnlichen Wirtschaftsguts" neuerdings keinen Gebrauch mehr zu machen scheint.[4)]

1)Chmielewicz,Klaus:Wirtschaftsgut und Rechnungswesen. In:ZfbF,21.Jg.(1969),S.114

2)BFH-Urteil vom 26.2.1964,I 383/61,BStBl.1964 III,S.423

3)BFH-Urteil vom 28.3.1966,VI 32o/64,Bd.85,S.433(436f)

4)vgl.dagegen das problematische Urteil des BFH vom 13.3.1956, I 2o9/55 U,BStBl.1956 III,S.149:Annahme eines firmenwertähnlichen Wirtschaftsguts trotz begrenzter Lebensdauer.Es wurde unterstellt,die Konzession werde verlängert werden.

Im Urteil vom 28.1o.1958 hatte der BFH noch differenziert. "Der Senat verbleibt bei der ....Rechtsprechung des RFH, der die Frage,ob ein Geschäftswert erworben worden ist,oder ob es sich lediglich um ein Wirtschaftsgut "Wettbewerbsverbot" handelt,davon abhängig gemacht hat,ob der Betrieb im ganzen übernommen worden ist.Es mag zutreffen,daß durch diese Grenzziehung Fälle auftreten können,die sich wirtschaftlich nicht beachtlich unterscheiden und trotzdem rechtlich verschiedenartig beurteilt werden."[1)]

Eine wichtige Einschränkung für die Annahme als aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut besteht bei wirtschaftlichen Werten,die unmittelbar und untrennbar mit der Person des Unternehmers verbunden sind.So hat der RFH die Aktivierung eines Apothekenbetriebsrechts abgelehnt,weil es das Schicksal des Gewerbetreibenden teilt.[2)]

Während die Rechtsprechung zur Einschränkung des derivativen Firmenwerts in der Literatur unwidersprochen bleibt,werden Bedenken gegen die Kehrseite dieser Rechtsprechung erhoben, bei dem Erwerb eines immateriellen Wertes grundsätzlich ein aktivierbares Wirtschaftsgut anzunehmen.So hat der BFH im Urteil vom 26.2.1964 die Überlassung zweier Firmenvertretungen gegen Zahlung eines Entgelts zu beurteilen gehabt. Im Erwerb der Firmenvertretungen sah er den Erwerb eines aktivierungspflichtigen Wirtschaftsguts.[3)] Das Urteil ist von Burschberg kritisiert worden,da mit dem Erwerb der Firmenvertretungen lediglich Möglichkeiten erworben wurden,Geschäfte mit dem Kundenkreis abzuschließen,aber keine echten Werte.[4)] Die Kritik sollte bei derartigen Urteilen aber folgendes bedenken:

1.Einen logischen Abgrenzungspunkt zwischen dem originären Firmenwert und bewertbaren Einzelwerten gibt es nicht. Wie im Zusammenhang mit dem Vermögensgegenstand noch zu zeigen ist,gibt es im Handelsrecht keinen überzeugenden Hinweis,wo sich im Rahmen bestimmter Güter das Verbot des Ansatzes eines originären Firmenwerts auswirkt.

1)BFH-Urteil vom 28.1o.1958,I 116/57 U,BStBl.1959 III,S.242
2)RFH-Urteil vom 28.2.193o,III A 84/28,Bd.26,S.285
3)BFH-Urteil vom 26.2.1964,I 383/61,BStBl.1964 III,S.423
4)Burschberg,H.J.:Der Geschäftswert.In:DB,19.Jg.(1966),S.282

2.Fragen im Zusammenhang mit dem Geschäftswert können niemals Fragen nach der "Echtheit" eines Wertes sein.Derartige Feststellungen sind allein im Zusammenhang mit dem "wirtschaftlichen Wert" zu treffen.

3.Die Alternative zur Bilanzierung als selbständiges Wirtschaftsgut wäre,verfolgt man die historische Entwicklung der Rechtsprechung,nicht der Verzicht auf die Bilanzierung, sondern eine erweiterte Auslegung des Begriffs "derivativer Firmenwert",und zwar sowohl in bezug auf seine Bestandteile als auch seinen zeitlichen Anfall.Die Wiedergabe der Meinungen der Vorinstanzen im Urteil des BFH vom 1.8.1968 zeigt deutlich,daß sich auch eine derartige Rechtsauffassung vertreten läßt.[1)]

Will man bestimmte Wirtschaftsgüter von der Aktivierung auch dann ausschließen,wenn sie bewertbar sind,bedarf es eines Kriteriums,das sie von den aktivierbaren und nicht zum Geschäftswert zählenden Gütern ausschließt.Die Beispiele von Chmielewicz,die Kosiols Abgrenzungskriterium konkretisieren, zeigen,daß im Einzelfall eine Existenz unabhängig von der Unternehmung,die diese Güter im Augenblick besitzt,denkbar ist.So führt Chmielewicz den Kundenstamm und die Organisation an.Urteile des RFH bzw.des BFH widerlegen dies.Zum Kundenstamm ist eine umfangreiche Rechtsprechung des RFH ergangen. In den Sachverhalten kommt immer wieder zum Ausdruck,daß der Kundenstamm oder Teile davon übertragbar sind.Gleichzeitig beweist die Rechtsprechung die These,daß für sie im Falle eines entgeltlichen Erwerbs nur die Alternative "Aktivierung als Einzelwirtschaftsgut" oder "Aktivierung als Firmenwert bzw.firmenwertähnliches Wirtschaftsgut" existiert.[2)] Im Urteil des BFH vom 1.8.1968 wurde auch die Vertriebsorganisation (im Zusammenhang mit der Übertragung der Rechte aus einem Lizenzvertrag) übernommen,ohne daß damit der Fortbestand der übertragenden Firma fraglich war.Hoffmann meint,auch die Rechtsprechung habe bisher die Absatzorganisation (und auch den Kundenkreis) dem Geschäftswert zugerechnet.Wenn dies im vorliegenden Fall nicht geschehen ist,

1)BFH-Urteil vom 1.8.1968,I 206/65,BStBl.1969 II,S.66
2)vgl.Mühlhause,Gerd:Aktivierung und Bewertung der Belieferungsrechte im werbenden Buch- und Zeitschriftenhandel. Köln 1960,S.37 ff

so deswegen,weil es sich bei der Lizenz und der Vertriebsorganisation wirtschaftlich um eine Einheit handele.Das könne man daher nicht trennen.[1)]

Eine derartige Betrachtungsweise führt aber wieder zu Unsicherheiten.Zu dem normativen Begriff des Wirtschaftsguts kommt der der "wirtschaftlichen Einheit".Die Konsequenz wäre,daß immaterielle Wirtschaftsgüter,die grundsätzlich zum originären Firmenwert gerechnet werden sollen,immer dann zu aktivieren sind,wenn sie mit einem anderen übertragbaren Wirtschaftsgut eine Einheit bilden.Unabhängige Wirtschaftsgüter dieser Art,die übertragen werden (im Beispiel die Absatzorganisation),dürften demgegenüber nicht aktiviert werden,es sei denn,man dehnt erneut den Begriff des derivativen Firmenwerts aus und aktiviert die Absatzorganisation darunter.Dies zeigt,daß Hoffmanns Betrachtungsweise nicht vertretbar ist.Denn wenn etwas zum originären Firmenwert (bzw. beim Erwerb einer Unternehmung zum derivativen Firmenwert) gezählt wird,dann muß diese Auffassung ohne Ausnahmen bleiben.Dann darf auch über den Umweg der "wirtschaftlichen Einheit" aus dem Bestandteil eines Firmenwerts kein selbständig aktivierbares,nur unter der Bezeichnung der Einheit geführtes Wirtschaftsgut werden.

Eine "grenzenlose" Aktivierung von Aufwendungen,denen ein wirtschaftlicher Wert zukommt,die auch als Einzelheiten abgrenzbar sind,die aber nicht zu einem materiellen Wirtschaftsgut geführt haben,verhindert § 5 Abs.2 EStG.Somit ergänzt diese Norm die neueste Entwicklung in der Rechtsprechung.§ 5 Abs.2 setzt den Begriff des Wirtschaftsgutes voraus,es korrigiert die bisher genannten Kriterien nicht.Es führt lediglich für immaterielle Wirtschaftsgüter als zusätzliches Kriterium ein, daß diese entgeltlich erworben sein müssen.Damit scheiden alle immateriellen Wirtschaftsgüter aus,die durch Aufwendungen im eigenen Betrieb hergestellt oder entwickelt wurden.Daran ändert auch die Inanspruchnahme Dritter gegen Entgelt nichts.Wird im eigenen Betrieb ein Patent entwickelt,so entsteht nicht dadurch ein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut,daß ein Gutachten eingeholt wird bzw. die Anmeldung des Patents Aufwendungen verursacht.Zum einen sind die Aufwendun-

1)Hoffmann,Fritz:Buchführungs- und Bilanzierungsfragen in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes. In:StW,46.Jg.(1969),Sp.425

gen nicht angefallen,um das immaterielle Wirtschaftsgut zu erwerben,sondern um zur Entstehung beizutragen.Im übrigen können diese Aufwendungen nicht aktiviert werden,weil sie nicht selbständig nutzungsfähig sind.

Fraglich ist der Fall der Auftragsforschung.Hier entwickelt der Kaufmann nicht selbst ein immaterielles Wirtschaftsgut, sondern läßt es durch einen Dritten herstellen.Er kann die Entwicklung eines Patentes in Auftrag geben,er kann auch einen Werbefeldzug durch eine Agentur durchführen lassen. Adler/Düring/Schmaltz meinen,Aufwendungen,die durch einen von einer Agentur durchgeführten Werbefeldzug entstehen, seien nicht aktivierbar,"da die auf Grund des Dienstvertrags angefallenen Aufwendungen nicht oder wenigstens nicht unmittelbar für den Erwerb eines immateriellen Anlagewertes gezahlt werden."[1] Offenbar meinen sie,daß Entgelt betreffe die Gegenleistung aus dem Dienstvertrag,ein Wirtschaftsgut "Werbemaßnahme" werde von der Agentur nicht übertragen.Es ist sehr zweifelhaft,ob man die Norm in diesem Sinne auslegen kann.Das Wirtschaftsgut wird durch einen Dritten geschaffen,die Unternehmung zahlt dafür ein Entgelt.Daß ein nach den Regeln des Eigentumsüberganges erfolgender Erwerb des Wirtschaftsguts "Werbemaßnahme" durch den Auftraggeber nicht möglich ist,schließt die Anwendung des § 5 Abs.2 EStG nicht aus.Entscheidend kann doch nur sein,wenn man nicht in die Lehre vom Wirtschaftsgut über § 5 Abs.2 juristische Tatbestände hineinbringen will,die auf eine Reihe von Wirtschaftsgütern nicht anwendbar sind,daß der Unternehmung ein wirtschaftlicher Vorteil zugute kommt.Der muß entgeltlich erworben werden,d.h.er darf nicht durch innerbetriebliche Aufwendungen entstanden sein.Im übrigen könnte man sich der von Adler/Düring/Schmaltz aufgezeigten Konsequenz bei einer Reihe von immateriellen Wirtschaftsgütern durch eine entsprechende Vertragsgestaltung entziehen.

Im Ergebnis ist Adler/Düring/Schmaltz jedoch zuzustimmen, sofern sie das Beispiel der Werbeagentur nicht nur als Einzelfall ansehen,sondern auf die Auftragsforschung generell übertragen.Zunächst gilt für sie ebenfalls die Begründung,

1) Adler,Düring,Schmaltz:Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft.Handkommentar.Vierte Auflage,völlig neu bearbeitet von Schmaltz,Kurt,Karl-Heinz Forster,Reinhard Goerdeler,Hans Havermann.Band 1,Rechnungslegung.Stuttgart 1968,Anm.115 zu § 153

die zur Schaffung des § 153 Abs.3 AktG führte : immaterielle Werte seien schwer schätzbar und daher unsicher.[1] Ob man nun diese Behauptung billigt oder nicht,in jedem Fall ist nicht einzusehen,warum die Unsicherheit dadurch geringer wird,daß die Firma X ein Patent nicht selbst entwickelt, sondern durch die Firma Y entwickeln läßt.Eine andere Betrachtungsweise wäre nur möglich,wenn das Entgelt für die Firma Y alle jene Unsicherheiten und Irrwege,die mit Forschungsaufgaben verbunden sind,nicht beinhaltet.Entweder wird das Entgelt erst nach der Entwicklung festgelegt,dann wird es alle angefallenen Aufwendungen der Firma Y beinhalten.Oder es wurde von Anfang an ein Fixbetrag festgesetzt. Von dem wird man aber annehmen müssen,daß der die Unsicherheiten berücksichtigt.Somit kann nicht das erfolgen,was die Norm beabsichtigt : das Entgelt soll sich unabhängig vom Entstehungsprozeß aufgrund zweiseitiger Verhandlungen bilden.
Ein weiteres Argument gegen die Annahme eines entgeltlichen Erwerbs in den Fällen der Auftragsforschung bzw.Auftragsherstellung : durch einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang könnte die Norm umgangen werden.Man brauchte lediglich die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit einer Unternehmung durch Gründung einer Gesellschaft juristisch zu verselbständigen.
Wenn daher gesagt wird,ein entgeltlicher Erwerb setze ein Rechtsgeschäft voraus,[2] so ist dies im vorgenannten Sinne einzuschränken.
Das Wirtschaftsgut muß andererseits nicht schon vor dem Abschluß des Rechtsgeschäfts bestanden haben.Es genügt die Entstehung im Augenblick des Abschlusses.[3] Als Beispiele seien angeführt Wettbewerbsverbote und Zuschüsse.
Nissen möchte den "entgeltlichen Erwerb" auf solche Fälle einschränken,bei denen das Vermögen des Kontrahenten zugunsten des Vermögens der das Entgelt zahlenden Unternehmung gemindert wird.Diese Argumentation führt folgerichtig zur Ablehnung des BFH-Beschlusses vom 3.2.1969 (Transformatorenfall) : das Vermögen des Elekrizitätswerks sei nicht ver-

1)Adler,Düring,Schmaltz:a.a.O.,Anm.115 zu § 153
2)Rau,Hans-Gerd:Steuerliche Übernahme handelsrechtlicher Bilanzierungsvorschriften,a.a.O.,S.677
3)ebenda

mindert worden zu Lasten der KG.[1] Die Auslegung erscheint problematisch.Der entgeltliche Erwerb kann nicht bezweifelt werden : die Unternehmung hat ein Entgelt gezahlt und dafür etwas erlangt (nach der hier vertretenen Auffassung käme es allerdings auf das Problem des entgeltlichen Erwerbs nicht an,weil das Vorliegen eines wirtschaftlichen Vorteils verneint wurde). Das Entgelt hat auch ein Dritter erhalten. Zwischen der KG und dem Elektrizitätswerk ist ein Rechtsgeschäft abgeschlossen worden,die Möglichkeit einer Umgehung der Verbotsvorschrift scheidet beim Erwerb eines derartigen Vorteils aus : hätte sich die Unternehmung den Vorteil ungehinderter Stromversorgung selbst beschafft,wäre sie nicht im Besitz eines aktivierungsunfähigen immateriellen Werts, sondern eines materiellen Anlagegegenstandes.
Nissens Bedingung,das Vermögen des Kontrahenten müsse gemindert werden,ist eine das allgemeine Wirtschaftsgut betreffende zusätzliche Bedingung.Da § 5 Abs.2 den Begriff des Wirtschaftsguts aber voraussetzt,kann durch Interpretation des Merkmals "entgeltlicher Erwerb" keine Einschränkung erfolgen.Gegen diese Auffassung spricht auch,daß damit die Beurteilungsebene vergrößert wird.Nicht mehr allein die Verhältnisse des Steuerpflichtigen sind entscheidend,sondern auch die des Zuschußempfängers.Auch ließe sich hier ein Argument gegen Nisse anführen : zwar hat die Elektrizitätsunternehmung in Höhe des erlangten Zuschusses keinen unmittelbaren Vermögensverlust erlitten.Sie hat aber den Zuschuß zum Anlaß einer eigenen Investition genommen, deren Nutzen der KG zugute kommt,da der Zuschuß die Kosten des Transformators nicht gedeckt hat.Derartige Erörterungen zeigen,daß die Einschränkung unpraktikabel ist : bei jedem Zuschuß wären Erörterungen darüber anzustellen,inwieweit das Vermögen des Empfängers gemindert oder belastet ist.

Die umstrittenen Aktivierungsfälle "Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters"[2] sowie "Bindung des Arbeitnehmers durch Zusage von Tantiemen"[3] sollen zum Geltungsbereich des § 5 Abs.2 EStG fallen,weil kein entgeltlicher Erwerb von

1)Nissen,Karl-Heinz:a.a.O.,S.134
2)vgl.S.
3)BFH-Urteil vom 18.3.1965,IV 116/64 U,BStBl.1965 III,S.289

einem Dritten vorliegt.[1] Die Aktivierung des Ausgleichsanspruchs eines Handelsvertreters kann zwar mit der Verursachungslehre sowohl bejaht als auch verneint werden,in der steuerlichen Lehre vom Wirtschaftsgut hat eine solche Aktivierung jedoch keinen Platz : gleichgültig,welche zivilrechtlichen Überlegungen der Gesetzgeber bei der Schaffung des § 89 b HGB anstellte,der Unternehmer erlangt durch die Zahlung nichts,was er nicht schon hat.Da der Erwerb eines wirtschaftlichen Vorteils nicht gegeben ist, kommt es nicht darauf an,ob in der Ausgleichszahlung ein Entgelt an einen Dritten vorliegt.
Dagegen kann die Anwendung des § 5 Abs.2 EStG auf den Aktivierungsfall "Bindung des Arbeitnehmers durch Zusage von Tantiemen" ohne längere Erörterungen ausgeschlossen werden.Der Arbeitnehmer ist Dritter,wenn ihm der Unternehmer zwecks Erlangung einer besonderen Zusage eine Tantieme in Aussicht stellt.Auch hier kann die Lösung nur in der Subsumtion unter den allgemeinen Wirtschaftsgutbegriff gefunden werden.Ein wirtschaftlicher Vorteil ist im BFH-Urteil vom 18.3.1965 dem Unternehmer nicht zugeflossen : die Arbeitnehmer,denen die Zusage gewährt wurde,nach Ablauf von 5 Jahren eine Tantieme zu erlangen,sind keine besondere Bindung eingegangen.Ihr jederzeitiger Austritt aus der Firma war möglich.Da es sich laut Sachverhalt um eine Zusage an bereits länger tätige und bewährte Angestellte gehandelt hat,[2] hätte es auch im Bereich großer Wahrscheinlichkeit gelegen, daß die Arbeitnehmer weiter in der Unternehmung verblieben wären.Durch die Zusage stieg lediglich diese Wahrscheinlichkeit.Hier liegt ein Fall vor,bei dem sich ein wirtschaftlicher Vorteil bereits seiner Ermittlung entzieht,denn dazu hätte es der Erkenntnis bedurft,wie sich diese Arbeitnehmer ohne die gewährte Zusage verhalten hätten.Das unterscheidet diesen Fall von den bisher erwähnten Aktivierungsproblemen, bei denen mit Wegfall der Ausgabe auch der wirtschaftliche Vorteil weggefallen wäre.Bei einer derartigen Sachlage ist daher für das Wirtschaftsgut eine Grenzlinie zu ziehen.

1)Rau,Hans-Gerd:a.a.O.,S.678
Döllerer,Georg:Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz,a.a.O.,S.5o5
2)BFH-Urteil vom 18.3.1965,a.a.O.,S.29o

e.Zur Eigenschaft der Rechnungsabgrenzungsposten als Wirtschaftsgüter

Sowohl in der Rechtsprechung als auch in der Literatur bestehen Zweifel über die Stellung der Rechnungsabgrenzungsposten innerhalb der Lehre vom Wirtschaftsgut.Während für die antizipativen Aktiva eine Sonderstellung innerhalb der aktivischen Bilanzpositionen nicht angenommen wird,[1] ist man sich hinsichtlich der transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite nicht einig,ob unter dem Verrechnungsfall Ausgabe jetzt,Aufwand später(§ 153 Abs.9 AktG,§ 5 Abs.3 EStG:Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag) eine Position zu verstehen ist,die nach anderen Merkmalen als das allgemeine Wirtschaftsgut zu bilden ist,oder ob Rechnungsabgrenzungsposten der genannten Art ebenfalls als Wirtschaftsgüter anzusehen sind.
Als Begründung für eine Sonderstellung dient zunächst die dynamische Bilanztheorie.So geht Weber davon aus,daß die dynamische Bilanzauffassung Rechnungsabgrenzungsposten als Begriffe eigener Art anerkennt,die streng von den übrigen in der Bilanz ausgewiesenen aktiven Wirtschaftsgütern zu trennen sind.[2]
Schmalenbach selbst hat einen anderen Standpunkt vertreten. Rechnungsabgrenzungsposten dienten wie die übrigen Bilanzpositionen (die ja im weiteren Sinne ebenfalls Rechnungsabgrenzungsposten sind) der Erfolgsrechnung;ausdrücklich lehnte er die Vorstellung ab,die übrigen Posten der Bilanz seien vermögensmäßig zu betrachten.[3]
Webers Begründung für die Sonderstellung läßt im übrigen keine Beziehung zur dynamischen Bilanztheorie erkennen.So sieht er beispielsweise den Unterschied zu den echten Forderungen(die er als echte Wirtschaftsgüter einordnet) darin, daß diese aufgrund "ihrer wirtschaftlichen Effektivität, der rechtlichen Verfügbarkeit über sie,ihrer Kredit- und Aufrechnungswirkung" den Zahlungsmitteln ähneln und daher bereits als Wirtschaftsgüter anzusehen sind.[4]
Aber aus der unterschiedlichen Effektivität lassen sich

1)Adler,Düring,Schmaltz:a.a.O.,Anm.176 zu § 152
2)Weber,Manfred:a.a.O.,S.52 (vgl.auch S.37)
3)Schmalenbach,Eugen:a.a.O.,S.96 ff
4)Weber,Manfred:a.a.O.,S.52

keine Gründe entnehmen,an die Bilanzierung als Rechnungsabgrenzungsposten besondere Anforderungen zu stellen.Jedes Wirtschaftsgut erfüllt einen individuellen Zweck,ohne daß es jeweils besonderer Aktivierungskriterien bedarf.Gegen eine Sonderstellung der Rechnungsabgrenzungsposten spricht weiterhin,daß der aktive Verrechnungsfall "Ausgabe jetzt, Aufwand später" für eine Reihe von Bilanzposten zutrifft, die zwar unter anderen Bezeichnungen in der Bilanz ausgewiesen werden,daß aber die unterschiedliche Benennung keinen Einfluß auf die Kriterien der Bilanzfähigkeit ausüben kann. So gehören zu der Verrechnungsposition sowohl abnutzbare Güter als auch Vorauszahlungen.Dabei zeigt sich im Aktiengesetz eine "Ungereimtheit" : Anzahlungen werden als Teile des Vermögens ausgewiesen,volle Vorauszahlungen dagegen grundsätzlich als Rechnungsabgrenzungsposten bilanziert.[1] Auch die speziellere Voraussetzung,daß in der Regel Rechnungsabgrenzungsposten daraus entstehen,"daß die Leistung ihrer Natur nach nur kontinuierlich erbracht werden kann,die monetäre Gegenleistung wird dagegen in bestimmten Intervallen erbracht,"[2] könnte lediglich für einen gesonderten Ausweis sprechen,obwohl Chmielewicz zuzustimmen ist,daß der Gesetzgeber mit § 153 Abs.9 AktG hinsichtlich des Ausweises von Rechnungsabgrenzungsposten auf halbem Weg stehengeblieben ist;[3] keineswegs lassen sich daraus aber Argumente für die Annahme entnehmen,Rechnungsabgrenzungsposten seien mit dem begrifflichen Instrumentarium des Wirtschaftsguts nicht zu erfassen.

Die Rechtsprechung zu dem genannten Problem ist widersprüchlich.Einerseits werden Rechnungsabgrenzungsposten als Wirtschaftsgüter betrachtet,[4] andererseits dient diese Position dazu,Ausgaben zu aktivieren,denen kein selbständig bewertbares und abgrenzbares Wirtschaftsgut gegenüber steht.[5] Die Möglichkeit,nicht bewertbare und abgrenzbare Vorteile über die Rechnungsabgrenzung zu bilanzieren,ist durch § 5 Abs.3 EStG ausgeschlossen,da es regelmäßig am Kriterium

1)Chmielewicz,Klaus:a.a.O.,S.1o3
Adler,Düring,Schmaltz:a.a.O.,Anm.135 zu § 151
2)Adler,Düring,Schmaltz:a.a.O.,Anm.135 zu § 151
3)Chmielewicz,Klaus:a.a.O.,S.1o3
4)BFH-Urteil vom 15.4.1958,I 27/57 U,BStBl.1958 III,S.26o(261)
5)BFH-Urteil vom 13.5.1958,I 29o/56 U,Bd.67,S.154(158)

des Aufwandes für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag fehlen wird.Daraus ist eine weitere Folgerung zu ziehen : indem der Gesetzgeber eine derartige Beschränkung einführte, wird erneut deutlich,daß auch die Rechnungsabgrenzungsposten Wirtschaftsgüter sind : § 153 Abs.3 AktG bzw. § 5 Abs.2 EStG sollen nicht dadurch umgangen werden,daß man die dort nicht aktivierbaren Posten als Rechnungsabgrenzungsposten ansieht. § 152 Abs.9 steht damit im engen Zusammenhang mit § 153 Abs.3 (bzw. § 5 Abs.3 mit § 5 Abs.2)

Welche Folgerungen sind aus dieser Gleichstellung zu ziehen ? Das Merkmal der "selbständigen Bewertbarkeit" spielt im Zusammenhang mit den Rechnungsabgrenzungsposten keine Rolle. Mit der Vorauszahlung liegt eine eindeutige Ausgabe vor. Das Merkmal der "Greifbarkeit" spielt aus den oben erwähnten Gründen keine Rolle.Entscheidend sind allein die Konsequenzen im Zusammenhang mit der Ermittlung eines wirtschaftlichen Vorteils.Die der Ausgabe gegenüberstehende Leistung des Vertragskontrahenten in der folgenden Periode muß für die Unternehmung einen Nutzen haben.Die Abgrenzung in der Bilanz hat nicht den Sinn,eine erfolgswirksame Buchung in der Periode vorzunehmen,in der der Kontrahent seine Leistung bereitstellt.Die Aktivierung zeigt vielmehr an,daß die Unternehmung einen wirtschaftlichen Wert in der kommenden Periode zur Verfügung hat.Beide Gesichtspunkte werden sich im Regelfall entsprechen.Es sind aber Fälle denkbar,in denen die erbrachte Gegenleistung in der folgenden Periode keinen Wert mehr hat.Dann darf keine Abgrenzung vorgenommen werden.[1] Daher ist auch die im Zusammenhang mit der Darstellung des Verursachungsprinzips erwähnte Entscheidung des BFH vom 31.7.1967 zu mißbilligen : Diskontspesen und Zinsen sind im Zusammenhang mit einer Wechselakzeptierung nicht abgrenzungsfähig,weil ihnen ein wirtschaftlicher Nutzen in der kommenden Periode nicht zukommt.Derartige Ausgaben können nur Aufwand der Zahlungsperiode sein.[2]

1)vgl.BFH-Urteil vom 1.2.1966,I 121/63,Bd.85,S.205: kann der Nachweis erbracht werden,daß die Verpflichtung trotz der Wertlosigkeit der Gegenleistung für die Unternehmung erfüllt werde,kann Berücksichtigung als drohender Verlust erfolgen (a.a.O.,S.211)

2)BFH-Urteil vom 31.7.1967,I 234/64,BStBl.1968 II,S.7

f.Das negative Wirtschaftsgut

Ein für die Passivseite der Bilanz allgemein anerkannter Überbegriff existiert nicht.Spricht man vom negativen Wirtschaftsgut bzw. von einer selbständig bewertbaren Last,meint man regelmäßig das Rückstellungsproblem.[1)]
Das hat zwei Ursachen : einmal ist anders als für die Aktivseite der Bilanz eine für alle Passivpositionen geltende Erklärung nicht denkbar.Zum anderen ist eine Anzahl von passiven Verrechnungsfällen unter Bilanzierungsgesichtspunkten unproblematisch.
Eigenkapital und Wertberichtigungen sind als negative Wirtschaftsgüter nicht erfaßbar.Zwar hat Kosiol durch die Deutung des Eigenkapitals als Kreditausgabe Beziehungen zum Fremdkapital hergestellt,[2)]doch ist aus steuerlicher Sicht zu bedenken,daß der Rechtsanwender vor dem Problem steht,Aufwendungen bzw.Einnahmen zu passivieren.Diese Entscheidung stellt sich für das Kapital nicht,da es als die beiden Seiten der Bilanz ausgleichender Restposten erscheint.Ob eine Rückstellung für unterlassene Reparaturen gebildet werden kann oder nicht,wird nicht vom Eigenkapital her gelöst,d.h.man stellt nicht die Übereinstimmung der genannten Position mit den Wirtschaftsguteigenschaften etwa der Rücklagen fest.
Die Zuweisung dieses Betrages zum Eigenkapital hängt allein davon ab,ob eine Rückstellung gegeben ist.Die Eigenschaft als Differenzposten,für den keine gesonderten besonderen Merkmale aufzustellen sind,kommt hier deutlich zum Ausdruck.Desgleichen sollte man bei dem Problem des verdeckten Eigenkapitals bedenken,daß eine richterliche Korrektur der Haftungsverhältnisse niemals von Bestandsüberlegungen ausgeht und im übrigen den zivilrechtlichen Charakter als Fremd- oder Eigenkapital nicht zu beeinflussen vermag.Es geht lediglich darum,Mißbräuchen zivilrechtlicher Formen ihre steuerlichen Wirkungen zu versagen.
Auch die Wertberichtigungen entziehen sich einer von der Passivseite aus vorzunehmenden Deutung.Es sind Korrekturposten zu Güterbeständen.[3)]

1)der Begriff "negatives Wirtschaftsgut" wird von Weber abgelehnt."Der Terminus "negatives Wirtschaftsgut" ist fehl am Platz,und die Rückstellungen verstehen sich begrifflich am wenigsten als negative Wirtschaftsgüter."Weber,Manfred,a.a.O., S.4o
2)Kosiol,Erich:Bilanzreform und Einheitsbilanz,a.a.O.,S.45
3)Chmielewicz,Klaus:a.a.O.,S.1oo

Von den noch vorhandenen Positionen scheiden als unproblematisch die erhaltenen Darlehen und sonstigen Kredite aus (Einnahmen noch nicht Ausgaben).Sie sind ebenso wie die auf der Aktivseite befindlichen Ausgaben noch nicht Einnahmen unproblematisch,weil juristische Gegebenheiten vorliegen. Die transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten "Einnahmen jetzt,Erträge für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag" dürften im Regelfall keine Schwierigkeiten hervorrufen.Doch soll in diesem Zusammenhang der Begriff der "Einnahme" erwähnt werden. Der BFH hat sich im Urteil vom 31.5.1967 mit der Abgrenzung der Kreditgebühren bei einer Teilzahlungsbank in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft befaßt.[1] Die Bank hatte sämtliche für die Laufzeit des Darlehens anfallenden Kreditgebühren bei der Hingabe dieses Darlehens als Forderung zugunsten des Ertrages gebucht und wollte in der Jahresbilanz die auf die restliche Laufzeit entfallenden Beträge passiv abgrenzen.Unter Berufung auf ein älteres Lehrbuch von Erich Schneider (Industrielles Rechnungswesen,2.Auflage,S.4) führte der BFH aus,daß abgrenzungsbedürftige Einnahmen und Ausgaben im Sinne des § 152 Abs.9 AktG nicht nur Zahlungsvorgänge,sondern auch gebuchte Forderungen und Verbindlichkeiten seien.Daß eine derartige Begriffsbestimmung im Rahmen der Erörterungen,die Erich Schneider angestellt hat,durchaus richtig sein kann,hat Klein nachgewiesen:für die Darstellung des Wertkreislaufs sind Einnahmen und Forderungen bzw.Ausgaben und Verbindlichkeit zu Überbegriffen zusammenzufassen.[2] Die Anwendung einer derartigen Begriffsbestimmung auf das Bilanzrecht und insbesondere auf den Einnahmen bzw.Ausgabenbegriff im Zusammenhang mit den Rechnungsabgrenzungsposten hätte jedoch eines besseren Argumentes bedurft als des Hinweises auf ein 1954 erschienenes Werk.Als Grundlage für die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten dienen nur Zahlungsvorgänge. Läßt man zur Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens Forderungen als "Einnahmevorgang" zu,so bildet man keine Rechnungsabgrenzung,sondern behandelt Probleme der Gewinnrealisierung.In dem vom BFH behandelten Fall

1)BFH-Urteil vom 31.5.1967,I 208/63,BStBl.1967 III,S.607
2)Klein,Walter:Die Rechnungsabgrenzung nach dem Aktiengesetz in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes. In:BB,24.Jg.(1969),S.909

hätte die Bank die Kreditgebühren nur in dem Maße aktivieren dürfen,wie dies nach Realisationskriterien möglich ist.Der darüber hinaus ausgewiesene Betrag "ist Verbuchung eines schwebenden Geschäfts mit dem Ergebnis,daß die Forderung gegen den Kunden zu hoch ausgewiesen wird.Das zutreffende Instrument,um eine überhöht ausgewiesene Forderung richtigzustellen,ist aber nicht die passive Rechnungsabgrenzung, sondern die Wertberichtigung...."[1)]

Der eigentliche Ansatzpunkt für die Schaffung eines dem Wirtschaftsgut auf der Aktivseite der Bilanz entsprechenden Begriffs auf der Passivseite ist das Rückstellungsproblem. In verrechnungstechnischer Sicht handelt es sich um die Position "Aufwand noch nicht Ausgabe",wobei die zukünftige Ausgabe betreffs der Entstehung und/oder der Höhe nach unsicher ist.[2)]

Versucht man,den Begriff des negativen Wirtschaftsguts entsprechend den Merkmalen zum positiven Wirtschaftsgut zu entwickeln,zeigt sich folgendes :

1.So wie grundsätzlich jeder "Vorteil" zur Aktivierbarkeit führen kann,gibt es keine Nachteile,die von vornherein einer Passivierung entzogen sind.

2.Hinsichtlich der Bewertbarkeit ist keine Gemeinsamkeit gegeben.Grundsätzlich ist die Bewertung der Passivposten kein Problem.Mit der Feststellung einer Verbindlichkeit etwa steht auch der Betrag fest,der zu zahlen ist.Bei der Rückstellung resultieren wesentliche Probleme gerade aus der Unbestimmtheit des künftigen Ausgabenbetrages,ohne daß dies zu einer Ablehnung der Passivierung führen könnte.Ein derartiges Problem kennt die Aktivseite,wenn man von bestimmten Zurechnungsproblemen im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern absieht,nicht.Der Ausgabenbetrag muß dort zu ermitteln sein,ansonsten tritt lediglich eine Erhöhung des originären Firmenwertes ein.Auch die auf der Aktivseite vorhandenen nachzuverrechnenden Einnahmen,die den nachzuverrechnenden Ausgaben besonders entsprechen,kennen das Be-

1)Hürfeld,Werner:Die Bilanzierung vorausberechneter Kreditgebühren.In:Die Betriebswirtschaftslehre in der zweiten industriellen Evolution.Festgabe für Theodor Beste zum 75.Geburtstag.Herausgegeben von Gert von Kortzfleisch. Berlin 1969,S.228
Zur Ausnahme vom Erfordernis einer Einnahme bei der Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens vgl.Adler,Düring, Schmaltz:a.a.O.,Anm.18o zu § 152

2)Melsheimer,Hans-Joachim:Die Theorie der Rückstellungen. Diss.Bonn 1968,S.82

wertungsproblem nicht,da der Zeitpunkt der Realisierung mittels der dafür aufgestellten Kriterien die Bestimmung des später vereinnahmten Betrages ermöglicht.Erinnert sei an den Realisationszeitpunkt "Rechnungserteilung".
3.Wie für das aktive Wirtschaftsgut gilt auch für das passive Wirtschaftsgut,daß sich der Nachteil nicht verflüchtigen dürfe,d.h.er darf sich nicht im originären Firmenwert niederschlagen.Die Last muß greifbar sein,nicht nur unbestimmt und vage.[1] Hier zeigt sich die gegenüber der Aktivseite größere Schwierigkeit : dort zeigt sich immer mehr das Bestreben,auf den Nachweis der "Greifbarkeit" als eigenständiges Kriterium zu verzichten und stattdessen die selbständige Bewertbarkeit als Indiz für das Vorliegen eines Wirtschaftsguts genügen zu lassen.Dieser Weg ist für das Rückstellungsproblem verschlossen,weil die unsichere Ausgabe die Passivierbarkeit gerade nicht beeinflußt.
Da Rückstellungen in vielfältiger Gestalt anzutreffen sind und nicht erwartet werden kann,daß die Probleme im Zusammenhang mit der Konkretisierung jeweils gleich sind,soll im folgenden von der traditionellen Gliederung der Rückstellungen ausgegangen werden,wie sie sich im Verlauf der steuerlichen Rechtsprechung ergeben hat.[2] Dabei werden gleichzeitig einige handelsrechtliche Bezüge hergestellt werden.

1.Rückstellungen für ungewisse Schulden
Die Ungewißheit kann sich hier sowohl auf die Höhe als auch auf den Eintritt der Verbindlichkeit selbst beziehen.Im Hinblick auf die Abgrenzung zum Bestandteil eines originären Firmenwertes ist nur der Fall der Ungewißheit der Verbindlichkeit selbst von Interesse.Die Rechtsprechung hat,obwohl die Fülle an Entscheidungen zunächst Einzelkasuistik vermuten läßt,[3] akzeptable Lösungen gezeigt : danach wird der Ansatz von Rückstellungen allein davon abhängig gemacht,ob der Steuerpflichtige vertretbare und plausible Hinweise zu geben vermag,daß mehr als nur eine Vermutung oder eine pessimistische Beurteilung ohne greifbare Anhaltpunkte vorliegt.[4]

1)Littmann,Eberhard:a.a.O.,Anm.52o zu §§ 4,5
2)entnommen Littmann,Eberhard:a.a.O.,Anm.5o2 ff
3)vgl.die Übersicht bei Kobs,Erwin:Rückstellungen und Rücklagen in Steuerbilanz und Vermögensaufstellung. 2.vermehrte Auflage.Herne/Berlin 1968,S.44-63
4)vgl.BFH-Urteil vom 9.5.1961,I 128/6o S,BStBl.1961 III,S.336

Allgemeine Erfahrungen über den Eintritt von Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit bestimmten Ereignissen genügen grundsätzlich nicht.So hat der BFH im Urteil vom 13.1.1966 hinsichtlich einer Rückstellung für das Betriebsprüfungsrisiko ausgeführt,daß derartige Rückstellungen nicht schon zulässig seien,weil nach allgemeiner Erfahrung mit Steuernachzahlungen gerechnet werden könne.Es müssen Gründe angegeben werden,warum damit gerechnet werde.[1)]
Die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Schulden ist daher ein Informationsproblem : es müssen dem Bilanzierenden bestimmte Ereignisse bekannt sein.Es genügt nicht,auf Gefahrensituationen allgemein zu verweisen.Das ist nur dann möglich,wenn aus der Natur des Ereignisses heraus eine speziellere Information nicht möglich ist.Wer eine Bürgschaft eingeht,muß einfach damit rechnen,in Anspruch genommen zu werden.Aber um dafür eine Rückstellung zu bilden,muß ein konkreter Anhaltspunkt genannt werden.Wer dagegen eine Garantierückstellung bilden will,muß sich auf Erfahrungswerte aus der Vergangenheit berufen können;verlangt man hier eine genauere Information,würde man bei einer Reihe von Steuerpflichtigen die Rückstellungsbildung unmöglich machen,da dort die Information bereits eine Verbindlichkeit nach sich zöge.[2)]
Ein Vergleich zu § 152 Abs.7 AktG muß zunächst auf die Grenzen einer vergleichenden Betrachtung hinweisen.Das Maßgeblichkeitsprinzip gebietet grundsätzlich eine beiderseitige Übereinstimmung in dem Sinne,daß eine Passivierung in der Steuerbilanz eine Passivierung in der Handelsbilanz voraussetzt.Umgekehrt zieht nicht jede Passivierung in der Handelsbilanz eine Passivierung in der Steuerbilanz nach sich,weil Verwaltung und Rechtsprechung die vom Bilanzaufsteller geltend gemachten Fakten eigenständig werten und diese Wertung zu einer Ablehnung führen kann.Will man daher eine Aussage über die Übereinstimmung beider Bilanzen treffen,so kann man dies nur hinsichtlich einer Tendenz tun, nicht hinsichtlich der konkreten Übereinstimmung.Tendenziell ist die durch das Maßgeblichkeitsprinzip gebotene Überein-

1)BFH-Urteil vom 13.1.1966,IV 51/62,BStBl.1966 III,S.189
2)BFH-Urteil vom 18.1o.196o,I 198/6o U,BStBl.196o III,S.495

stimmung gegeben,da bloße Vermutungen weder für § 152 Abs.7 AktG noch für § 5 Abs.1 EStG genügen.Für die Handelsbilanzen anderer Gesellschaftsformen gilt dies grundsätzlich nicht, da dem Ermessen dort ein größerer Spielraum gegeben ist.In den nach § 39 II HGB erstellten Bilanzen liegt eine unzulässige Passivierung vor,wenn die Rückstellung fiktiver Natur ist.Eine Rückstellung hat nicht schon fiktiven Charakter, wenn keine objektiv auf eine spätere Zahlung gerichtete Information dem Bilanzierenden vorliegt,sondern erst dann, wenn ein Ereignis,aus dem eine derartige Gefahr droht,unterstellt wird.In der Bilanz einer oHG kann also beispielsweise grundsätzlich eine Rückstellung für eine Bürgschaftsverpflichtung auch dann gebildet werden,wenn noch keine Ereignisse eingetreten sind,die die Inanspruchnahme wahrscheinlich werden lassen.Eine steuerliche Anerkennung wird jedoch nicht stattfinden.

2.Rückstellungen für drohende Verluste

Hierbei handelt es sich im wesentlichen um Verluste aus schwebenden Geschäften,deren Eintritt aufgrund des Imparitätsprinzips vorweggenommen werden muß.[1] Sie lassen sich zwar ebenfalls als Rückstellungen für ungewisse Schulden deuten,da die Rückstellungen für den Betrag gebildet werden, um den die Verbindlichkeiten aus dem schwebenden Geschäft die Forderungen übersteigen.[2] Ihre gesonderte Behandlung erscheint aber wegen der bei den ungewissen Schulden nicht gegebenen Beziehung zu einer Forderung als sinnvoll. Littmann will das Verursachungsprinzip darüber entscheiden lassen,ob ein Verlust berücksichtigt wird.[3] Diese Ansicht kann jedoch nicht richtig sein : wenn ein Verlust erkennbar ist,verbietet das Imparitätsprinzip,Erörterungen über die Verursachungsperiode anzustellen.Zudem sieht Littmann den Ertrag des abgelaufenen Jahres als Bezugspunkt,dieser muß beeinträchtigt werden.[4] Charakteristikum des schwebenden Vertrages,in dessen Zusammenhang das Problem des drohenden Verlustes die bedeutendste Rolle spielt,ist ja gerade,daß der Ertrag vor Beendigung des Geschäfts nicht ausgewiesen wird,so daß eine vorzeitige Verlustbuchung nach dem Verursachungsprinzip nicht denkbar wäre.

1)Littmann,Eberhard:a.a.O.,Anm.51o zu §§ 4,5
2)Adler,Düring,Schmaltz:a.a.O.,Anm.139 zu § 152
3)Littmann,Eberhard:a.a.O.,Anm.512 zu §§ 4,5
4)ebenda

Keine Probleme entstehen,wenn sowohl für die Leistungen als auch für die Gegenleistungen objektive Daten vorliegen. Schließt ein kaufmann vor dem Bilanzstichtag einen Vertrag mit einem Warenlieferanten ab,der am Bilanzstichtag von keiner Seite erfüllt ist,so kann es infolge von inzwischen eingetretenen Preissenkungen zu einem Verlust für den Einkäufer kommen,da er die bestellte Ware am Bilanzstichtag billiger einkaufen könnte.Für das Steuerrecht sind grundsätzlich die Wiederbeschaffungspreise am Bilanzstichtag entscheidend,während im Handelsrecht aufgrund der verlustfreien Bewertung von den künftigen Erlösen ausgegangen werden kann, ohne daß dies gegen das Imparitätsprinzip verstößt.Das Steuerrecht geht soweit,die Wiederbeschaffungspreise auch dann anzuerkennen,wenn am Bilanzstichtag bereits ein verlustfreier Kontrakt trotz der gesunkenen Wiederbeschaffungspreise vorliegt.[1] Um den steuerlichen Verlustansatz zu erreichen,muß der Steuerpflichtige in seiner Handelsbilanz daher ebenfalls von den Wiederbeschaffungspreisen ausgehen.[2] Handelt es sich um einen Anlagegegenstand,der zum Bilanzstichtag zu einem niedrigeren Preis beschafft werden könnte, gehen Handelsrecht und Steuerrecht auseinander :Steuerrechtlich wird das Sinken der Wiederbeschaffungspreise nur ausnahmsweise als verlustbegründender Umstand anerkannt.Die Ursache soll in der Teilwertdefinition liegen.[3] Diese beweist das Gegenteil : der Erwerber würde sich ganz sicher auf die am Bilanzstichtag bestehende günstigere Einkaufsmöglichkeit berufen.Es muß aber ebenfalls bezweifelt werden,daß ein Sinken der Wiederbeschaffungspreise zwangsläufig zu einer Verkürzung der Nutzungsdauer und daher zu einer Verlustberücksichtigung führen muß,da der Ersatz der alten Anlage durch die neue,artgleiche aber billigere Anlage nicht aufgrund investitionstheoretischer Überlegungen unterstellt werden kann.[4] Das Problem soll nicht weiter erörtert werden,da es ein intensives Eingehen auf den Zweck der außerplanmäßigen Abschreibung nach §154 Abs.2 Nr.1 AktG erfordert.

1)BFH-Urteil IV 164/63 U vom 29.7.1965,BStBl.1965 III,S.648 (zur Teilwertabschreibung)
2)Beispiel zur grundsätzlichen Maßgeblichkeit der Veräußerungspreise(zukünftig)BFH-Urteil vom 13.3.1964,IV 336/63 S, BStBl.1964 III,S.426(428)
3)Littmann,Eberhard:a.a.O.,Anm141 zu § 6
4)Schneider,Dieter:Theorie und Praxis der Unternehmensbesteuerung,a.a.O.,S.217 f

Zahlreiche Probleme haben ihre Ursache in der Betrachtung dessen,was zum schwebenden Vertrag zu rechnen ist.So lehnt der BFH in ständiger Rechtsprechung Rückstellungen für künftige Sozialleistungen an Arbeitnehmer ab.Soweit es sich um Rückstellungen für Gehaltsaufwendungen für künftige Krankheitstage der Arbeitnehmer oder für künftige Verpflichtungen aufgrund des Kündigungsschutzgesetzes handelt, ist die Rechtsprechung zu billigen.[1] Derartige Verpflichtungen können nicht vom Arbeitsvertrag gelöst werden und als vorweggenommener Verlust berücksichtigt werden.Soweit die Rechtsprechung jedoch zu den Rückstellungen für künftige Jubiläumsaufwendungen an Arbeitnehmer ergangen ist,muß sie zurückgewiesen werden.[2] Hier wird der Begriff des schwebenden Vertrages unvertretbar ausgedehnt,weil Arbeitsvertrag und die Zusage des Jubiläumsgeldes keiner einheitlichen Betrachtung zugänglich sind.Das Jubiläumsgeld hängt im Einzelfall von ganz unterschiedlichen Faktoren ab,die es erfordern,der rechtlichen Selbständigkeit der Zusage durch eine gesonderte bilanzielle Behandlung Rechnung zu tragen.[3]
Problematisch ist die Behandlung der Inkassoprovision.Hier hat der Vertreter einen Anspruch gegen den ~~Kunden~~ Unternehmer erst dann, wenn dieser die Zahlung des Kunden empfängt.Weber,der ansonsten die dynamische Bilanztheorie und den Verursachungsgedanken als Kriterien der Bilanzierung betont,muß,um die Rückstellungsbildung zu ermöglichen,vom Verursachungsprinzip abgehen.Denn verursacht wird die Provision allein durch die Kundenzahlung. Zahlt der Kunde nicht,wird jede Anstrengung des Vertreters hinfällig. Weber führt anstelle des "verursachten Aufwandes" den Begriff des "entstandenen Aufwandes" ein.[4] Demgegenüber ist nochmals darauf hinzuweisen,daß sich das Problem der Rückstellung für drohende Verluste mit dem Verursachungsprinzip nicht lösen läßt.Insofern ist in Webers Differenzierung ein wahrer Kern,wenn Weber damit meint,daß dem Verursachungsprinzip dann keine Bedeutung zukommt,wenn ein drohender Verlust nachgewiesen werden kann.Doch welche Bedeutung soll dann dem Verursachungsprinzip in diesem Zusammenhang überhaupt zukommen ? Zudem ist aus dynamischer

1)vgl.BFH-Urteil vom 25.9.1956,I 122/56 U,BStBl.1956 III,S.333
BFH-Urteil vom 7.9.1954,I 5o/54 U,BStBl.1954 III,S.33o
2)BFH-Urteil vom 19.7.196o,I 16o/59 U,BStBl.196o III,S.347
3)Melsheimer,Hans-Joachim:a.a.O.,S.189
4)Weber,Manfred:a.a.O.,S.84

Sicht eine Unterscheidung zwischen verursachten und entstandenen Aufwendungen wegen der grundsätzlichen Anerkennung des Imparitätsprinzips für den hier angesprochenen Fragenkreis auch nicht notwendig.Die Frage,ob eine Inkassoprovision im Jahre des Vertragsabschlusses zu passivieren ist,hängt allein davon ab,ob man sie als Teil eines schwebenden Geschäfts sieht.Ist sie das nicht,sind Erörterungen über die Aufwandszurechnungen zu einer bestimmten Periode aufgrund eines Zurechnungsprinzips überflüssig,weil sich das Passivierungsrecht dann aus den für die Rückstellungen für ungewisse Schulden genannten Grundsätzen ergibt : es müssen dann lediglich Gründe genannt werden,die für den Unternehmer die Ausgabe wahrscheinlich werden lassen.

Die Rechtsprechung hat es abgelehnt,die Beziehungen zwischen dem Handelsvertreter und dem Unternehmer bzw.dem Unternehmer und dem Kunden gesondert zu betrachten.[1] Das erscheint aus zwei Gründen bedenklich.Einmal sollte nicht zugunsten einer kaum präzisierbaren "einheitlichen Betrachtungsweise" das schwebende Geschäft über seinen Grundgehalt hinaus erweitert werden.Der aber besteht darin,ein Vertragsverhältnis auf den gegenseitigen Ausgleich hin zu untersuchen.Nur diese Betrachtungsweise ist praktikabel,jede Ausdehnung ist darauf angewiesen,Fiktionen einzuführen.Gegen diese Betrachtungsweise spricht aber auch der Grundsatz der Einzelbewertung.

Vergleicht man die Berücksichtigung der drohenden Verluste aus schwebenden Geschäften im Handels- und Steuerrecht, zeigen sich,abgesehen zunächst von der für das Steuerrecht eigentümlichen einheitlichen Betrachtungsweise,keine Unterschiede.Weder nach § 152 Abs.7 AktG noch nach § 5 Abs.1 EStG genügt die theoretische Möglichkeit,daß ein schwebendes Geschäft einen Verlust erbringen wird.Man wird im übrigen den Grundgedanken des § 152 Abs.7 AktG,soweit er die drohenden Verluste aus schwebenden Geschäften betrifft,verallgemeinern können und auf das ganze Handelsrecht ausdehnen dürfen.Danach hat eine Rückstellung in jeder Handelsbilanz fiktiven Charakter,sofern ohne Angabe von Gründen unterstellt wird,ein schwebendes Geschäft werde einen Verlust erbringen.

Die Grenzen für Gesellschaftsformen außerhalb des Aktienrechts

1)RFH-Urteil vom 18.3.1942,VI 298/41,RStBl.1942,S.562
BFH-Urteil vom 21.7.1953, I 79/53 U,BStBl.1953 III,S.247

sind insoweit also enger gezogen als bei den Rückstellungen für ungewisse Schulden,bei denen ein Ereignis,aus dem eine Schuld entstehen könnte,nicht durch weitere Umstände präzisiert werden muß.Die "Drohung" liegt bereits vor,wenn ein derartiges Ereignis festzustellen ist.Die differenzierte Betrachtungsweise außerhalb des Aktienrechts ist aber durch die Natur des schwebenden Vertrages hinreichend gerechtfertigt. Unterschiede zwischen Handels- und Steuerrecht ergeben sich daher lediglich aus der Tatsache,daß das Steuerrecht den Begriff des schwebenden Geschäfts ausdehnt.

3.Rückstellungen für selbständig bewertungsfähige Lasten
Der Begriff bringt,obwohl als 3.Rückstellungskategorie neben den behandelten Arten selbständig erwähnt,[1] nichts Neues. Auch hier soll entscheidend sein,daß Umstände vorliegen,die objektiv den Schluß zulassen,"daß sie wahrscheinlich zu späteren konkreten betrieblichen Nachteilen durch Inanspruchnahme seitens eines Dritten oder auch durch einen innerbetrieblichen Verlust führen werden."[2] Die Rückstellungsart "Rückstellungen für drohende Verluste" bietet bereits die Möglichkeit,von einer zukünftigen Inanspruchnahme durch Dritte abzusehen.Rückstellungen für Abraumbeseitigung[3] und unterlassene Instandhaltungen[4], die als Beispiele derartiger "selbständig bewertbarer Lasten" dienen,lassen sich daher in eine der genannten Kategorien einordnen.Eine gesonderte Kategorie wäre lediglich unter dem Gesichtspunkt des Maßgeblichkeitsprinzips denkbar,wenn man nämlich mit den "selbständig bewertbaren Lasten" drohende Verluste erfassen wollte, die nicht mit schwebenden Geschäften verbunden wären und nach dem Aktiengesetz daher nicht gestattet wären.Das hieße jedoch, die bisherige Rechtsprechung zum Rückstellungsproblem hinsichtlich ihres Ausmaßes zu überschätzen.Drohende Verluste werden auch in der Rechtsprechung außerhalb des schwebenden Vertrags nur ausnahmsweise gestattet.Die Ausnahmen,die im übrigen durch § 152 Abs.7 AktG berücksichtigt werden,beruhen auf der Sicherheit der künftigen Ausgabe.So weist das erwähnte Urteil vom 2o.4.1961 auf das Verlangen der Aufsichtsbehörde hin,den erforderlichen Sicherungszustand herzustellen. Die im Falle der Rechtsprechung zur Berücksichtigung unter-

1)Littmann,Eberhard:a.a.O.,Anm.514 zu §§ 4,5
2)ebenda (mit teilweise hervorgehobenem Druck),Anm.515 zu §§4,5
3)vgl.BFH-Urteil vom 2o.4.1961,IV 3o/58,HFR 1962,S.159
4)vgl.BFH-Urteil vom 15.2.1955,I 54/54 U,BStBl.1955 III,S.172

lassener Instandhaltungen eingeführte 3-Monatsfrist[1] erklärt sich gerade aus dem Bestreben,eingetretene Verluste durch Ausgaben bestätigt zu sehen.
Im übrigen aber dürfen "Aufwandsrückstellungen" weder im Aktienrecht noch im Steuerrecht gebildet werden.Als Beispiel mögen Bergschäden dienen,bei denen mit einer Inanspruchnahme durch Dritte nicht zu rechnen ist,z.B. Schäden an eigenen Gebäuden.[2]

---

1)vgl.BFH-Urteil vom 15.2.1955,I 54/54 U,BStBl.1955 III,S.172
2)vgl.einerseits Adler,Düring,Schmaltz:a.a.O.,Anm.155 zu § 152
andererseits Kobs,Erwin:a.a.O.,S.43

3.Versuch der Begründung der Lehre vom Wirtschaftsgut

a.Die Zielsetzung der Steuerbilanz als Begründung

Es entspräche der teleologischen Auslegung,die Bilanzierung aus der Zielsetzung der Steuerbilanz abzuleiten.
Dieser Forderung kann jedoch folgendes entgegengehalten werden :

1.Die Untersuchung der Zielsetzung der Steuerbilanz hat ergeben,daß sich lediglich feststellen läßt,warum es eine Steuerbilanz gibt : der Staat schafft sich damit ein Instrument,an das er zwecks Erzielung von Einnahmen anknüpfen kann. Das komplexe Erscheinungsbild der Steuerbilanz gestattet es aber nicht,jeden Bilanzansatz aus einer vorhandenen Zielsetzung abzuleiten,die präziser wäre als die,Instrument der Einkunftserzielung zu sein.

2.Selbst wenn man zu der Auffassung gelangt,die Steuerbilanz habe die Leistungsfähigkeit des Betriebs zu ermitteln,so wäre es ein großer Irrtum,anzunehmen,die erwähnten Bilanzierungsprobleme ließen sich nunmehr exakt lösen.Der Begriff des Wirtschaftsguts ist nicht quantifizierbar,der der Leistungsfähigkeit (im Zusammenhang mit der Besteuerungsgrundlage) ebenfalls nicht.Die Skala dessen,was unter "Leistungsfähigkeit" verstanden werden könnte,ist so breit,daß die Auslegungsproblematik mit der Festlegung einer solchen Zielsetzung keinen Schritt weitergekommen ist.
Periodengerechter Gewinn,Überschuß des verwertbaren Vermögens über bestehende Verpflichtungen,Barüberschuß,abgezinster Zukunftserfolg,entstandener Aufwand usw.könnten Maßstäbe für den Leistungsbegriff des EStG sein.Eine Anzahl von ihnen wird durch Systematik,Wort- oder Sinninterpretation des EStG a priori ausgeschlossen.Der Spielraum,der verbleibt,ist groß genug. Wird die Leistungsfähigkeit eines Unternehmers durch den entgeltlichen Erwerb eines Kundenkreises vergrößert ? Man erkennt : die Einigung auf einen verbindlichen Maßstab für die "Leistungsfähigkeit" könnte den Kreis der möglichen Lösungen einengen,aber nicht zu eindeutigen ja/nein Entscheidungen führen.Der Begriff des Wirtschaftsguts ist normativ.An welcher Stelle der Entscheidung das Schwergewicht der Wertung liegt, ob man also von einem vorweg definierten Leistungsbegriff ausgeht oder nicht,ist gleichgültig.Das EStG liefert jedenfalls keine eindeutigen Maßstäbe.Daher sind der teleologischen Auslegung Grenzen gesetzt.

b.Die betriebswirtschaftliche bzw.wirtschaftliche Betrachtungsweise als Begründung

Werninger hat den Mitgliedern des Bundesfinanzhofs vorgeworfen,ihnen sei die juristische Denkweise vertrauter als die betriebswirtschaftliche.[1] Der BFH selbst hat im Urteil vom 28.1.1954 entschieden,daß die Bilanzierung nach wirtschaftlichen,insbesondere betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten erfolgen müsse.[2] Dasselbe Gericht hat in einem Urteil vom 8.5.1963 unter ausdrücklichem Hinweis auf § 1 Abs.3 StAnpG ausgeführt,daß eine Tatsachenwürdigung vorgenommen werden müsse,die dem Grundsatz der Beurteilung von Tatbeständen unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten entsprechen müsse.[3]

Damit werden zwei Fragen angesprochen :

1.Worin besteht die häufig zitierte "betriebswirtschaftliche" Betrachtungsweise ?

2.Was ist unter der "wirtschaftlichen Würdigung" des Sachverhalts nach § 1 Abs.3 StAnpG zu verstehen ?

Die Beantwortung der 1.Frage setzt voraus,eine Vorstellung vom Forschungsziel beider Wissenschaften zu haben,da nur dann eine Antwort auf die Frage möglich ist,ob sich die Rechtswissenschaft betriebswirtschaftlicher Argumente bedienen kann.

Der Betriebswirtschaftslehre kommt,sofern sie sich als empirische Wissenschaft begreift,die Aufgabe zu,Theorien aufzustellen,um eine systematische Beschreibung,Erklärung und Prognose der empirischen Tatbestände zu ermöglichen.

"Ziel der erfahrungswissenschaftlichen Forschung ist damit nicht die Gewinnung von Erkenntnissen schlechthin,sondern die Aufstellung solcher objektiv wahren Sätze,die uns über die Beschaffenheit der realen Gegenstände und Sachverhalte der erfahrbaren Wirklichkeit in einer Weise informieren,daß über die Frage nach dem, w a s vorliegt,hinaus eine Antwort darauf gegeben werden kann, w a r u m,d.h.aufgrund welcher Gesetze und Bedingungen,die Dinge so oder so liegen und welche Erscheinungen unter bestimmten Voraussetzungen auftreten werden."[4]

1)Werninger,Gerd:Rückstellungen in der Bilanz.Wiesbaden 1960, S.308

2)BFH-Urteil vom 28.1.1954,IV 255/53 U,Bd.58,S.516(522)

3)BFH-Urteil vom 8.5.1963,I 407/61 U,Bd.77,S.160(163)

4)Wild,Jürgen:Grundlagen und Probleme der betriebswirtschaftlichen Organisationstheorie.Berlin 1966,S.24

Als Erkenntnisse können die Sätze einer Theorie angesehen werden,wenn es gelingt,den Nachweis ihrer Übereinstimmung mit der Wirklichkeit zu erbringen."Welche Fakten dazu inbetracht kommen und wie dabei vorzugehen ist,hängt davon ab, worüber die Sätze sprechen und welche logisch-syntaktische Struktur und Modalität sie aufweisen."[1)]

Von diesem Wissenschaftsverständnis ausgehend hat die Aussage,etwas sei "in betriebswirtschaftlicher Sicht" richtig, keinen Sinn,weil die Aussage den Eindruck erweckt,als sei die Erkenntnis Folge einer Denkweise,derer sich nur die Betriebswirtschaftslehre bedienen könne.Das Gegenteil ist jedoch richtig : jede Wissenschaft mit Realitätsbezug kann sich einer derartigen Betrachtungsweise bedienen.

Würde z.B. ein Chemiker davon sprechen,es sei in chemischer Betrachtungsweise sinnvoll,davon zu sprechen,daß Wasser aus den Elementen Wasserstoff und Sauerstoff bestünde,so würde man ihn sofort fragen,welche Betrachtungsweise denn noch denkbar sei,um die Frage der Zusammensetzung zu klären.Sofern sich die Betriebswirtschaftslehre einer empirischen Theorie bedient,kommt dem Hinweis auf die betriebswirtschaftliche Betrachtung daher als besonderes Erkenntnismittel keine Bedeutung zu.

Wer eine Betriebswirtschaftslehre wertender Art unterstützt, wird Urteile von der Art fällen,es solle dieses oder jenes sein.Hier stellt die Formulierung "in betriebswirtschaftlicher Betrachtungsweise" im Grunde genommen eine Tarnung dar,weil die individuelle Wertsetzung mit dem allgemeinen Wissenschaftsziel gleichgesetzt wird.Da Werturteile einer wissenschaftlichen Fragestellung nicht zugänglich sind,unabhängig davon,ob sie in der Empirie nachweisbar sind oder nicht,[2)] sollte man sie auch nicht mit dem Namen einer Wissenschaft ausstatten.

Besonders fragwürdig müssen jene Versuche angesehen werden, bei denen der Hinweis auf die "betriebswirtschaftliche Betrachtungsweise" dazu dient,einen scheinbaren Realitätsbezug zu behaupten,während er in Wirklichkeit Werturteile und persönliche Interessen,ein Problem in bestimmter Weise zu lösen,verdeckt.

1)Wild,Jürgen:a.a.O.,S.25
2)Kosiol,Erich:Einführung in die Betriebswirtschaftslehre. Wiesbaden 1968,S.253

Als Beispiel diene Albachs Untersuchung über die degressive Abschreibung.
Albachs Fragestellung lautet,ob die degressive Abschreibung eine nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen notwendige Abschreibung sei.[1] Er kommt zu folgendem Ergebnis :
"Die degressive Abschreibung ist eine betriebswirtschaftlich notwendige Abschreibungsmethode.Mit ihr werden verbrauchsbedingte Abschreibungsbeträge berechnet.Sie ist folglich eine besonders gerechtfertigte Abschreibungsmethode."[2]
Das erweckt den Eindruck,als habe Albach den Verbrauch gemessen und dabei festgestellt,daß er der degressiven Abschreibungsmethode entspreche.Vergebens wird man aber in seiner Untersuchung nach einem derartigen Meßergebnis suchen. Stattdessen finden sich unbewiesene Behauptungen wie "Zu denjenigen Faktoren,über deren Wirksamkeit sichere Aussagen gemacht werden können,gehören der ruhende Verschleiß und der technische Verschleiß.Der Einfluß von Umwelteinflüssen läßt sich im allgemeinen relativ genau voraussagen."[3]
Da es Albach nicht gelungen ist,eine Methode der Verbrauchsmessung aufzustellen,die empirisch nachzuweisen wäre,kann er auch keine verbrauchsbedingten Abschreibungssätze ansetzen.Also fällt auch die Begründung für eine degressive Abschreibung aus diesem Grunde weg.
Damit ist noch nicht über die Notwendigkeit einer derartigen Methode abschließend geurteilt.Eine Begründung für ihre Anwendung sollte lediglich zu erkennen geben,warum ihre Einführung als sinnvoll erscheint.Hierbei kann man sich dann auch der Formulierung "betriebswirtschaftlich gerechtfertigt" bedienen,wenn nur zum Ausdruck gebracht wird,aus welchen gerade aus der Methode der degressiven Abschreibung folgenden Wirkungen heraus die Berechtigung abgeleitet wird.

Die Rechtswissenschaft,verglichen mit einer empirisch verstandenen Betriebswirtschaftslehre,verfolgt (wie auch die Rechtsanwendung) kein empirisches,sondern ein normatives Ziel.Dies kommt schon in der Überprüfbarkeit der Ergebnisse zum Ausdruck.Während man an betriebswirtschaftliche Theorien Wahrheitskriterien anlegen kann und auch muß,entziehen sich

1)Albach,Horst:Die degressive Abschreibung.Wiesbaden 1967 (vgl.den Untertitel)
2)ebenda,S.81
3)ebenda,S.59

die Ergebnisse des Rechtsanwenders einer solchen Klassifizierung,für sie gilt (jedenfalls im Regelfall) nur,daß sie entweder vertretbar oder nicht vertretbar sind,wobei von der juristischen Methodenlehre ein Kriterium dafür,wann ein Ergebnis vertretbar,wann unvertretbar ist,nicht erarbeitet wurde und auch niemals erarbeitet werden wird.Gäbe es ein derartiges Kriterium,hätte die Rechtswissenschaft ihren wertenden Charakter verloren,der es erlaubt,daß widersprüchliche Wertungen wegen des fehlenden Wahrheitswertes nebeneinander existieren.

An Versuchen,aus der Jurisprudenz eine empirische Wissenschaft zu machen,hat es nicht gefehlt.Die schon ausführlich erwähnten Deduktionsformen juristischer Entscheidungsfindung kommen dem Ideal einer empirischen Wissenschaft bereits recht nahe.Vertreter der Freirechtsschule legten besonderen Wert auf den Ausbau der Rechtswissenschaft zu einer soziologischen Wissenschaft,die sich mit Situationsanalysen beschäftigen sollte.Zweifellos lassen sich einem Vorgang in der Realität die verschiedensten Fakten entnehmen.Aber : wer liefert das Kriterium,warum bestimmte Fakten eine Rechtswirkung nach sich ziehen ? Die Fakten selbst bestimmt nicht.[1)]

Vom Forschungsgegenstand und der Methode ausgehend ist eine Begegnung zwischen Rechtswissenschaft und Betriebswirtschaftslehre daher zunächst nicht möglich;sie wäre nur denkbar,wenn es einen Wahrheitsgehalt von Rechtsnormen gäbe, der mit entsprechenden Methoden festzustellen wäre.
Dies schließt aber nicht aus,daß die Betriebswirtschaftslehre mittels der von ihr gesammelten Erfahrungen den Rechtsanwender (und rechtspolitisch gesehen erst recht den Gesetzgeber) auf Wirkungen unterschiedlicher Entscheidungen hinweisen kann. Es ist dies ein Einfluß in Form einer Erklärungsfunktion,wie ihn Biedenkopf am Beispiel des § 1 des Kündigungsschutzgesetzes verdeutlicht hat.Dort gilt es abzuwägen zwischen dringenden betriebswirtschaftlichen Erfordernissen (das Gesetz spricht von betriebstechnischen, wirtschaftlichen oder sonstigen berechtigten betrieblichen Bedürfnissen) und dem Interesse an der Erhaltung des Arbeitsplatzes.[2)] Der Richter muß hier,wenn er eine vertret-

1)vgl.Kaufmann,Arthur:a.a.O.,S.5 f
2)Biedenkopf,Kurt:Das Verhältnis der Wirtschaftswissenschaft zur Rechtswissenschaft im Arbeitsrecht.In:Schriften des Vereins für Socialpolitik,Neue Folge,Band 33.Berlin 1964, S. 67 ff

bare Entscheidung treffen will,von bestimmten Fakten Kenntnis nehmen,die ihm nur die Betriebswirtschaftslehre liefern kann.Sie zu bewerten,ist auch hier allein Sache des Rechtsanwenders.In derartigen Fällen wird es jedoch vorkommen,daß die Erklärung des Betriebswirts nur eine ganz bestimmte Wertung nach sich ziehen kann,mit der Feststellung der Fakten die Entscheidung also schon festliegt.Kann der Betriebswirt,um bei dem Beispiel aus dem Arbeitsrecht zu bleiben,nachweisen,daß die Aufrechterhaltung eines bestimmten Arbeitsverhältnisses die Zahlungsunfähigkeit des Betriebes nach sich ziehen würde,so ist in dieser Tatsachenfeststellung bereits eine Wertung enthalten,da ein vertretbares Auslegungsergebnis hier nur lauten kann : das Arbeitsverhältnis muß gekündigt werden.Würde der Richter anders entscheiden,würde man ihm entweder Verkennung der Norm oder mangelnde Beachtung der Fakten vorwerfen.Beides ist hier untrennbar miteinander verbunden.Doch sollte diese mit einer Tatsachenfeststellung bereits vorweggenommene Entscheidung über den spezifisch juristischen Gehalt nicht hinwegtäuschen: die Entscheidung beruht auf der vom Gesetz verlangten Interessenabwägung,nicht auf der der Betriebswirtschaftslehre zu entnehmenden Zielsetzung,den Bestand einer Unternehmung zu gewährleisten und Bedingungen ihrer Existenzfähigkeit zu finden.

Im Bilanzrecht ist der Bezug zur Wirklichkeit bedeutend geringer als der des genannten Kündigungsschutzgesetzes oder anderer Rechtsgebiete,z.B. des Wettbewerbsrechts.Ohne eine gewisse Faktensammlung kommt zwar ein Richter,der eine Bilanzierungsfrage zu entscheiden hat,nicht aus.So ist die Frage des künftigen wirtschaftlichen Vorteils zunächst allein aus der Realität heraus zu beantworten,wenn sich auch hier wiederum eine Wertung anschließt.Die Merkmale des Wirtschaftsguts sind im übrigen aber rein normativer Natur, d.h.es ermangelt ihnen des Realitätsbezugs.Dennoch bedient man sich häufig des Hinweises auf betriebswirtschaftliche Überlegungen.[1] Dabei handelt es sich zumeist um eigenständige und völlig legitime Versuche,das Gesetz auszulegen.

1) vgl.Dahl,Johannes:Die Aktivierung der Sachanlagegüter in Handels- und Steuerbilanz.Köln und Opladen 1959,S.12,der das Bilanzrecht aus betriebswirtschaftlich-dynamischer Sicht interpretieren will;sowie Riebel,Paul:Die Problematik der Normung von Abschreibungen.Stuttgart 1961,S.3,der auf entsprechende Aussagen der Finanzverwaltungen hinweist,die deren Ergebnisse absichern sollen

Funktion des Betriebswirts und der betriebswirtschaftlichen Betrachtungsweise ist es hier,eine juristische Interpretation vorzunehmen,die insbesondere die Wirkungen einer bestimmten Entscheidung berücksichtigt.Sie liefert Argumente,derer sich der Richter bei der Urteilsfindung bedienen kann,ohne daß damit aber,wie Werninger meint,die juristische Betrachtungsweise durch die betriebswirtschaftliche ersetzt werden könnte.[1)]

Fraglich ist nun,ob dieses Ergebnis dadurch modifiziert wird,daß § 1 Abs.3 StAnpG eine "wirtschaftliche Würdigung" des Sachverhalts verlangt.
Von betriebswirtschaftlicher Seite hat Thoma zur Bedeutung dieser Norm Stellung genommen.Seine Ergebnisse seien in thesenartiger Form wiedergegeben.[2)]

1.Die Rechtsanwendung beginnt mit der Tatsachenfeststellung. Erst wenn diese erfolgt ist,kann mit der Beurteilung,also mit der Subsumtion des Sachverhalts unter den Tatbestand, begonnen werden.
2.Bei der Feststellung des Sachverhalts hat sich der Rechtsanwender betriebswirtschaftlicher Methoden zu bedienen, wo betriebswirtschaftliche Begriffe gebraucht werden.
3.Das ergibt sich daraus,daß § 1 Abs.3 StAnpG nicht etwa die juristische,sondern die wirtschaftliche (die gleichbedeutend der betriebswirtschaftlichen ist) Betrachtungsweise angewendet wissen will.

These 1,die von der Unabhängigkeit der Tatsachenfeststellung von der Rechtsfindung ausgeht,ist falsch.Eine von der Subsumtion unabhängig vorzunehmende Tatsachenfeststellung gibt es nicht.
Die Realität bietet dem Rechtsanwender eine Fülle von Fakten dar,von denen jedes Faktum gleichermaßen geeignet sein könnte,einer rechtlichen Beurteilung zugänglich zu sein.Ob es sich dabei um wirtschaftliche Tatsachen oder um nichtwirtschaftliche Fakten handelt,ist

1)Werninger,Gerd:a.a.O.,S.3o8
2)Thoma,Gerhard:Hat die Steuerrechtsprechung die Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre zu berücksichtigen ? In:WPg,2o.Jg.(1967),S.233 ff

unerheblich.Erst die Rechtsnormen setzen einen Auswahlprozeß in Gang.Daher gehen Sachverhaltsfeststellung und Subsumtion Hand in Hand. Feststellung der Tatsachen und Feststellung der zutreffenden Norm bzw.deren Auslegung sind nicht zwei voneinander unabhängige Vorgänge,sondern bedingen sich gegenseitig,weshalb man in der Methodenlehre vom Hin- und Herwandern des Blickes zwischen Sachverhalt und Norm spricht.[1)]

Fraglich ist,was die These 2 beinhalten soll, die von der Anwendung betriebswirtschaftlicher Methoden spricht. Sachverhaltsfeststellung,so sollte man meinen,ist etwas Objektives .Sie bedient sich nicht der Methode einer bestimmten Wissenschaft,sondern setzt die menschlichen Sinne ein.Auch hier kann einer Wissenschaft lediglich eine Erklärungsfunktion zukommen,weil der Sachverhalt zu kompliziert ist,um von einem Juristen verstanden zu werden,ohne daß gewisse Erläuterungen erteilt werden.Man denke etwa an die typische Sachverhaltsfeststellung im Prozeß : in der mündlichen Verhandlung fragt der Richter,die Parteien geben Auskunft.Es ist nicht ersichtlich,warum das nicht auch für einen Fall gelten soll,in dem über die Auslegung einer steuerrechtlichen Norm gestritten wird.Einer besonderen wissenschaftlichen Methode bedürfte es nur dann,wenn es darum ginge,hinter den Tatsachen nach etwas nicht unmittelbar mit unserem Sinn Erkennbares zu forschen.In diesem Sinn hat Fröhlich die wirtschaftliche Betrachtungsweise in der herrschenden Lehre erkannt.Sie geht davon aus,daß "das Wirtschaftliche" eine Kategorie der Wirklichkeit sei,die anhand einer Sachverhaltsermittlung aufzusuchen sei.Aus einer Rechtsfigur wird ein Phänomen der Realität gemacht.[2)]

Den Fehler einer solchen Betrachtungsweise sieht Fröhlich in der Gleichstellung des Wirtschaftlichen mit der objektiven Wirklichkeit.Um zu erfahren,"was wirklich ist",bedürfte es eines vorgegebenen Werts,auf den "die gesuchte Wirklichkeit" bezogen werden könnte.[3)] Thoma scheint die "betriebswirt-

1)Larenz,Karl:a.a.O.,S.237
2)Fröhlich,Eberhard:Die verdeckte Gewinnausschüttung.Eine rechtssystematische Untersuchung.München 1968,S.42 f
3)ebenda,S.43

schaftliche Betrachtungsweise" als einen derartigen Maßstab anzusehen,an dem die Ereignisse zu messen sind.Damit wird aber der Widerspruch offenkundig : tatsächlich will auch Thoma lediglich den Sachverhalt ermitteln,nicht bereits eine Wertung vornehmen.Da aber die betriebswirtschaftliche Betrachtungsweise kein gesetzesbezogenes Auswahlkriterium liefert,mittels dessen bestimmte Fakten aus der weiteren Erörterung ausscheiden,kann Thomas Verfahren nur auf eine Wertung hinauslaufen.Diese Wertung hat allerdings keinen Bezug mehr zu einer Norm,sondern nur noch zu einer ganz bestimmten betriebswirtschaftlichen Auffassung.An die Stelle des Richters wird also ein Betriebswirt gesetzt.Auch darüber ließe sich diskutieren.Thomas Meinung wird lediglich dadurch problematisch,daß sie davon ausgeht,im hier umstrittenen Gebiet gäbe es d i e betriebswirtschaftlichen Erkenntnisse. Es gibt eine Reihe von Interpretationsversuchen,die sich regelmäßig als "betriebswirtschaftliche Erkenntnisse" ausgeben,weil sie von betriebswirtschaftlichen Fachvertretern stammen.Im Kern sind es aber Gesetzesauslegungen,wie oben hervorgehoben wurde.Auch bei der Sachverhaltsermittlung gibt es daher keinen spezifisch "betriebswirtschaftlichen Bereich".

Mit den vorstehenden Ausführungen ist damit folgendes gezeigt worden : ihrer Natur nach sind Rechtswissenschaft als Interpretationswissenschaft und Betriebswirtschaft als empirische Wissenschaft scharf voneinander getrennt.Beziehungen entstehen dadurch,daß die Rechtswissenschaft ohne Aufklärung nicht auskommt.Die Betriebswirtschaftslehre hilft ihr bei der Beschaffung von Fakten und zeigt insbesondere die Wirkungen unterschiedlicher Entscheidungen.Wenn damit auch oft genug eine juristische Entscheidung durch eine betriebswirtschaftliche Erkenntnis beeinflußt wird,so ist die Entscheidung doch stets eine Wertung der von der Betriebswirtschaftslehre ermittelten Fakten und Wirkungen.Wie sehr sich eine Norm auch mit wirtschaftlichen Gegebenheiten beschäftigt,die Entscheidung hat allein juristischen Gehalt.

c.Die Bilanztheorien als Begründung

Statische und dynamische Bilanztheorie sind daraufhin zu untersuchen,ob

a.sie die Bilanzierungsproblematik gelöst haben

b.zwischen ihnen jener fundamentale Gegensatz besteht,wie er von der herrschenden Auffassung behauptet wird.[1)]

Mit anderen Worten : es ist zu prüfen,ob ein Richterkollegium tatsächlich die Wahlmöglichkeit hat,entweder nach der dynamischen oder der statischen Lehre vorzugehen und ob eine Lösung die andere ausschließt.

Vorausgeschickt sei das Problem,ob die Bilanztheorien tatsächlich "Theorien" sind.

Als Aufgabe einer realwissenschaftlichen Theorie wurde die Erklärung der Wirklichkeit genannt.Bilanztheorien müßten also Auskunft darüber geben,warum in der Realität und zu welchem Zweck dort eine Bilanz aufgestellt wird.Da die Bilanz ein Rechtsinstitut ist,wäre es denkbar,daß sich hier eine Aussage a priori einer Theoriebildung entzöge,einfach deswegen,weil über Ziele und Zwecke der Bilanzierung das Gesetz hinreichend informieren könnte.Um ein einfaches Beispiel zur Verdeutlichung zu bringen : eine Theorie der Verhandlungsführung zweier Vertragspartner wäre solange überflüssig,solange die einzelnen Verhandlungsstadien vom Gesetz verbindlich festgelegt wären.Eine Theorie,die das bereits durch das Gesetz festgelegte Verhalten untersucht, könnte informieren,inwieweit in der Realität gegen das Gesetz verstoßen bzw. inwieweit es befolgt wird.Eine derartige Theorie könnte daher zu jeder Norm entwickelt werden,die ein bestimmtes Tun oder Unterlassen gebietet.Dagegen wäre eine Theorie über die Norm selbst,etwa eine Theorie des Diebstahls,in realwissenschaftlicher Hinsicht unmöglich.

Hinsichtlich der vom Gesetzgeber verlangten Aufstellung einer Handelsbilanz besteht die Besonderheit,daß der Gesetzgeber nicht verbindlich festgelegt hat,wie eine Bilanz im einzelnen aufzubauen ist.Er hat den Bilanzaufstellern Spielräume gegeben,die dazu führen,daß jeder in gewissen Grenzen seine eigenen Ziele verfolgen kann.Hier wird die Bilanz

1)deutlich insoweit Weber,Manfred:a.a.O.,S.28 : im Ertragsteuerrecht kann nicht wechselweise nach der dynamischen und nach der statischen Bilanzauffassung verfahren und argumentiert werden

zu einem Faktum,das empirischer Forschung zugänglich ist. Die Verhaltensweisen der Bilanzaufsteller sind nicht schon mit dem Gesetzestext festgelegt,sondern sind erst im Augenblick der Bilanzaufstellung ersichtlich.
Einer Bilanztheorie im eigentlichen Sinne des Wortes stünden damit keine Hindernisse aus der Natur der Sache heraus im Wege.Sie hätte das Verhalten der Bilanzaufsteller zum Gegenstand ihrer Untersuchung zu machen.
Tatsächlich sind jedoch die bekannten Bilanztheorien diesen Weg nicht gegangen.Sie haben einen Zweck gesetzt und diesen als übereinstimmend mit dem in der Realität von den Kaufleuten verfolgten Zweck erklärt.Ganz deutlich trifft dies für Schmalenbach zu : "Gewiß hätte das Gesetz schon 1857 vorschreiben können : "Der Kaufmann soll alljährlich seinen Geschäftserfolg berechnen." Aber wenn der Kaufmann das ohnehin mit Hilfe seiner Bilanzen tat,war es verständlich, daß man sagte : "Der Kaufmann soll alljährlich die Lage seines Vermögens feststellen." "[1)]
Was Schmalenbach und auch andere Bilanztheoretiker taten,[2)] kann folgendermaßen umschrieben werden : ihre jeweils gesetzten Ziele,ihre Leitbilder,das,was sie für richtig hielten (und halten),wurde für die Wirklichkeit gehalten. Von der Wirklichkeit nahm man höchstens insoweit Kenntnis, als man bilanzpolitisches Verhalten als Bilanzfrisuren kennzeichnete.[3)]
So sind die eigentlichen Versuche,das bilanzrechtliche Geschehen in der Wirklichkeit zu untersuchen,in gesonderten Veröffentlichungen vorgenommen worden,die bezeichnenderweise nicht den Namen "Theorie",sondern den Namen "Politik" tragen.[4)]
Mit Jutta Limbach,die dasselbe Phänomen,ein Leitbild als Wirklichkeit auszugeben,in der Darstellung der GmbH konstatiert hat,läßt sich ein derartiges Vorgehen als ideologisch kennzeichnen :eine Geisteshaltung zu einem Gegenstand oder eine Handlungsweise wird verallgemeinert und theoretisiert.[5)]

1)Schmalenbach,Eugen:a.a.O.,S.26
2)dies gilt nicht für die organische Bilanztheorie.Sie sollte die Bilanzierungspraxis nicht erklären,sondern verändern
3)Schmalenbach,Eugen:a.a.O.,S.43
4)vgl.nur als ein Beispiel unter vielen Harder,Ulrich: Bilanzpolitik.Wiesbaden 1962
Ausnahme Stützel,Wolfgang :a.a.O.
5)Limbach,Jutta:Theorie und Wirklichkeit der GmbH. Berlin 1964,S.113

Die Einwände gegen ihren Theoriecharakter sagen noch nichts darüber aus,ob man sich ihrer bei der Lösung eines konkreten Bilanzierungsproblems bedienen könnte.Es sei daher im folgenden der Beitrag der Bilanztheorien zum Bilanzierungsproblem untersucht.

Hinsichtlich des von der dynamischen Bilanztheorie aufgestellten Verursachungsprinzips konnte bereits gezeigt werden, daß es wesentliche Probleme nicht zu lösen vermag.

Zu den Einwänden gegen die Verursachungslehre kommt die mangelnde Konkretisierung des "zukünftigen Nutzens" hinzu, dessen Vorliegen zwar als Voraussetzung einer Aktivierung gilt,der aber weder von Schmalenbach noch von den Interpreten der dynamischen Bilanz umschrieben wurde.

Das einzige Buch,das es unternimmt,die dynamische Bilanzlehre am konkreten Fall zu erproben,ist das Werk von Wilhelm Schaeffler,das in den Veröffentlichungen der Schmalenbach-Vereinigung erschienen ist und insofern als eine authentische Interpretation der "Dynamischen Bilanz" angesehen werden kann.[1)]

Anhand einiger Beispiele seien die jeweils angeführten Begründungen für oder gegen eine Aktivierung untersucht.

Umbaukosten sollen mit der Begründung aktiviert werden, daß jedes gewollte Opfer als Zweckaufwand aktivierungspflichtig sei.[2)] Die Frage,inwieweit sich ein derartiger Umbau in veränderten wirtschaftlichen Daten niederschlagen muß, spielt demnach keine Rolle.Dem Vergleichbarkeitspostulat wird aber im Falle einer Fehlinvestition durch eine Aktivierung nicht Rechnung getragen,vielmehr müßte in der Periode,in der die Fehlmaßnahme erkennbar wird,eine Verbuchung als Sonderaufwand erfolgen.

Die Aktivierung eines durch Gebäudeabbruchs überhöhten Grundstückspreises (ein unbebautes Grundstück ist in der gewünschten Umgebung nicht zu finden) wird damit gerechtfertigt,daß der Käufer in der Lage sei,den höheren Preis zu zahlen,folglich könne er ihn auch aktivieren.[3)] Es wird nicht der Versuch unternommen,aus einer sinnvoll verstandenen und aus der "Dynamischen Bilanz" folgende Periodenrechnung

1) Schaeffler,Wilhelm:Dynamische Bilanz in Beispielen. Leipzig 194o
2) ebenda,S.2o
3) ebenda,S.25

Konsequenzen zu ziehen.Was hat die Fähigkeit,auch einen überhöhten Preis zahlen zu können,mit der künftigen Nutzenziehung aus dem Grundstück zu tun ? Der überhöhte Preis ist durch den Abriß entstanden.Der Abriß selbst entzieht sich einer Nutzung in späteren Perioden.Ist ein im folgenden Jahr ohne anteiligen Aufwand aus dem Abriß ausgewiesener Gewinn nicht mehr vergleichbar ?
Umzugskosten sollen dann aktiviert werden,wenn der Umzug freiwillig geschieht,als Aufwand verbucht werden,wenn er zwangsweise vorgenommen wird.[1] Ist es einerseits gerechtfertigt,einen ökonomischen Nutzen "herbeigeführte Ortsveränderung" anzunehmen ,andererseits gerechtfertigt,Zwangsaufwendungen grundsätzlich von der Aktivierung auszuschließen ?
Auf der anderen Seite wird es abgelehnt,einem Auskunfteibesitzer zu gestatten,das Archivmaterial zu aktivieren.Hier läge ein langsam anwachsender Firmenwert vor;würde man seine Aktivierung gestatten,könnte der Kaufmann willkürlich die Abgrenzung zum Geschäftswert vornehmen.[2]
Die Festsetzung dessen,was zum originären Firmenwert gehört und daher nicht aktivierbar ist,ist jedoch bei Schaeffler ebenso willkürlich wie manche Bilanzierungspraxis.Konkret vorhandenes Archivmaterial,mit dem jederzeit gearbeitet werden kann,wird mit dem Hinweis auf dem Firmenwert nicht zur Aktivierung zugelassen;Umzugskosten sollen dagegen gesondert aktiviert werden !
Die Untersuchung der dynamischen Bilanzlehre hat gezeigt, daß sie die Entstehung der Bilanzposten nicht über den Bereich des Formalen hinaus deuten kann.Weder die zugrundeliegende Finanzbewegung noch das Verursachungsprinzip vermögen im Einzelfall zu sagen,daß hier so und nur so bilanziert werden könne.Jedes komplizierte Bilanzierungsproblem kann bei Anwendung dynamischer Prinzipien unterschiedlich gelöst werden.Zudem sind die Dynamiker nicht immer konsequent in der Anwendung der dynamischen Regeln.
Witte hat die mangelnde Beschäftigung der Dynamiker mit konkreten Bilanzierungsproblemen mit der Furcht erklärt,in

1)Schaeffler,Wilhelm:a.a.O.,S.59 f
2)ebenda,S.43

statisches Denken zu verfallen.Die dynamische Bilanzlehre kommt,wenn sie Aktivierungsfragen lösen will,nach Meinung von Witte ohne die Einführung von Mengenbestandskriterien nicht aus.[1] Auch Schneider kommt zu dem Ergebnis,daß eine dynamische Bilanzauffassung um den Begriff des Wirtschaftsgutes nicht herumkommt.Letzten Endes sei es eine Frage der Bezeichnung,ob von einer Vorleistung oder von einem Wirtschaftsgut gesprochen wird.[2]

Die mangelnde Beschäftigung mit dem Bilanzinhalt ist jedoch nicht nur für die dynamische Bilanzlehre festzustellen,sie ist auch für die Statik nachweisber.

Hier entsteht zunächst die Schwierigkeit,aus den zahlreichen Schriften,die zur statischen Auffassung gerechnet werden,ein einheitliches Bild zu gewinnen.Da die Struktur des Vermögens von Autor zu Autor unterschiedlich ist,ist auch die globale Einteilung der Bilanztheorien in Statik und Dynamik zweifelhaft.Dornemann teilt die Statik in eine ältere statische Auffassung und eine beschränkt statische Auffassung ein.[3]

D i e ältere Statik als einheitliche Bilanzerklärung gibt es jedoch nicht;es gibt lediglich eine Anzahl von Werken, die sich mit dem Bilanzrecht beschäftigen und etwa zur gleichen Zeit,um die Jahrhundertwende,erschienen sind.Was Dornemann der älteren Statik an literarischen Aussagen zurechnet,verdient daher lediglich unter historischen Gesichtspunkten eine Zusammenfassung.[4]

Da Schmalenbachs "Dynamische Bilanz" gegen das Vermögensdenken der Statik gerichtet war,ist zunächst darauf hinzuweisen, daß die von ihm bekämpfte Statik,nämlich die Lehre von der Unternehmenswertermittlung mithilfe der Bilanz,keineswegs repräsentativ für die statische Bilanzlehre ist.[5] So betont Simon ausdrücklich,daß nur die konkreten Güter,also solche,die Gegenstand des Rechtsverkehrs sein können,in die Bilanz aufzunehmen sind.[6] Das kann nur interpretiert werden als Verzicht auf eine Gesamtwertermittlung mithilfe der Bilanz.

1)Witte,Eberhard:Kriterien der transitorischen Aktivierung in der pagatorischen Bilanz.In:ZfB,29.Jg.(1959),S.1oo
2)Schneider,Dieter:Theorie und Praxis der Unternehmensbesteuerung,a.a.O.,S.217
3)Dornemann,Richard:Die Aktivierung in Bilanztheorie und Steuerbilanz.In:ZfB,27.Jg.(1957),S.97 ff
4)vergleiche die Nachweise ebenda,S.98
5)Schmalenbach,Eugen:a.a.O.,S.47
6)Simon,Veit:Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien.2.Auflage,Berlin 1898, S.166

Über einzelne Merkmale der Bilanzposten besteht keine Einigkeit.So ist es z.B. umstritten,ob die in die Bilanz aufgenommenen Güter unabhängig von der Unternehmung veräußerlich sein müssen.[1)]

Als allgemein anerkanntes Kriterium der Bilanzfähigkeit gilt der Wertzuwachs,der durch den in die Bilanz einzustellenden Posten zu erfolgen hat.[2)]

Hierin wurde regelmäßig der eigentliche Fortschritt der dynamischen Bilanzlehre gegenüber der Statik gesehen : daß es in der dynamischen Bilanzlehre auf einen Wertzuwachs nicht mehr ankäme.[3)]

Auch die Dynamik verzichtet nicht auf die Werteigenschaft des mit der Ausgabe Erlangten.Es ist ein Irrtum,in der dynamischen Bilanz lediglich ein Mittel der Ausgabenverteilung zu sehen.Dem widerspricht bereits die allgemeine Formulierung vom "zukünftigen Nutzen" als Voraussetzung der Aktivierung.Die Berufung auf die fehlende Werteigenschaft hat daher lediglich Mißverständnisse hervorgerufen,wie im Zusammenhang mit der Lehre vom Wirtschaftsgut gezeigt werden konnte.

Die Betrachtung der einzelnen Positionen auf der Aktivseite der Bilanz zeigt deutlich,daß nicht nur Ausgaben bzw. Erträge aktiviert werden ohne Rücksicht auf ihren zukünftigen Beitrag zum Erfolg.Es geht um Ausgaben bzw.Erträge,die noch nicht Aufwand bzw. Einnahmen sind,die also später entweder unmittelbar zu Zahlungsströmen führen oder aber Nutzungen abgeben können.

Damit ist bereits ein anderes Problem angesprochen,das mit dem Wertproblem eng zusammenhängt.Als Unterscheidungsmerkmal der Dynamik zur Statik dient die "Natur" des Aktivierten. Indem die Statik "einen durch Aufwendungen geschaffenen Gegenstand" aktiviert bzw. das "durch die Aufwendung Erlangte",stellt sie sich nach Leykums Ansicht in Gegensatz zur Dynamik,die nicht das "Erlangte",sondern die Ausgabe aktiviert,um sie später als Aufwand bzw.als Einnahme auszulösen.[4)]

Dem liegt die Vorstellung zugrunde,die Statik aktiviere (und passiviere !) nur juristisch qualifizierbare Gegeben-

1)Saur,Hans Rolf:Die Aktivierung in der steuerlichen Erfolgsbilanz,betrachtet vom Standpunkt der statischen und dynamischen Bilanzauffassung.Diss.Frankfurt 1958,S.17 ff
2)Rehm,Hermann:Die Bilanzen der Aktiengesellschaften. München 1903,S.183
3)Tomfohrde,Klaus:a.a.O.,S.89
4)Leykum,Klaus-Dietrich:a.a.O.,S.404

heiten.Daraus werden dann seitens dynamischer Bilanztheoretiker Konsequenzen der Art gezogen,Rechnungsabgrenzungsposten hätten keinen Vermögenswert,Rückstellungen für unterlassene Reparaturen seien von keinerlei rechtlicher Relevanz und daher nur in dynamischen Bilanzen zu berücksichtigen.[1)]

Von statischen Autoren ist nie der Versuch gemacht worden, die Existenz der Rechnungsabgrenzungsposten zu leugnen.[2)] Saur sieht darin eine Konzession der Statik an die Ergebnisrechnung.[3)] Mittels einer derartigen Erklärung soll aber lediglich der künstliche Gegensatz zwischen beiden Bilanzauffassungen aufrechterhalten werden.Rechnungsabgrenzungsposten sind sowohl von rechtlicher Relevanz als auch mit einem Vermögenswert behaftet.Jede andere Auslegung widerspricht zunächst der dynamischen Bilanzlehre selbst.

Das Problem der unterlassenen Reparaturen bezeichnet Moxter mit Recht als ein Scheinproblem,wenn man versucht,es nur aus einer bestimmten bilanztheoretischen Blickrichtung in den Griff zu bekommen.Es handelt sich um ein reines Gliederungsproblem,"ob diese Vermögensminderung in der Bilanz aktivisch oder passivisch,durch Wertberichtigungen,Rückstellungen oder durch andere Positionen berücksichtigt wird, daß sich derartige Tatbestände überhaupt vermögensmindernd auswirken,darüber scheint im Grunde kaum ein Zweifel möglich."[4)]

Verallgemeinernd läßt sich sagen,daß die Behauptung der Dynamiker,die Statiker bilanzierten nur juristische Gegebenheiten,nicht haltbar ist.

So hat Rudolf Fischer hinsichtlich der Forderungen und Verbindlichkeiten es abgelehnt,an zivilrechtliche Tatbestände anzuknüpfen.[5)]

Ein letztes Beispiel : auch für Güter der Aktivseite wurde eine Aktivierungsmöglichkeit dann anerkannt, wenn sie nicht zum Gegenstand eines Eigentumserwerbs werden konnten,z.B. rechtlich nicht geschützte Produktionsgeheimnisse.[6)]

1)Tomfohrde,Klaus:a.a.O.,S.26
2)vgl.die zahlreichen Nachweise bei Saur,Hans Rolf:a.a.O., S. 183 ff
3)ebenda,S.186
4)Moxter,Adolf:Der Einfluß von Publizitätsvorschriften auf das unternehmerische Verhalten.Köln und Opladen 1962,S.174
5)Fischer,Rudolf:Die Bilanzwerte,was sie sind und was sie nicht sind.Teil 2,Leipzig 1908,S.162 ff
6)vgl.Saur,Hans Rolf:a.a.O.,S.18 f

Nach Moxter bilden Pensionsanwartschaften ein "Paradebeispiel dynamischer Bilanzierung".Sie müßten insbesondere auch dann gebildet werden,wenn eine Befreiung von der Zahlungsverpflichtung bei ungünstiger wirtschaftlicher Lage eintritt."Der "vergleichbare" Gewinn wird von der Gewährung solcher Pensionszusagen doch in jedem Falle berührt,auch wenn Zahlungsbefreiung bei ungünstiger Lage vorgesehen ist."[1)]

Es ist fraglich,ob eine richtig verstandene dynamische Bilanzierung,d.h.eine Bilanzierung,die konsequent aus der Zielsetzung der Dynamik heraus argumentiert,eine derartige Bilanzierung zwingend erforderlich macht.Der "vergleichbare" Gewinn hat nicht Selbstzweck zu sein,sondern eine "Steuerungsfunktion" zu übernehmen.Unter diesem Aspekt kann die Passivierung der Pensionsverpflichtungen dem Bilanzzweck aber widersprechen,da sie die Lage ungünstiger erscheinen läßt als sie tatsächlich ist.Somit erfordert auch die dynamische Betrachtungsweise eine differenzierte Betrachtungsweise und unterscheidet sich nicht von dem Wahlrecht,das die Statiker dem Bilanzierenden gewähren.

Der Kommentar von Adler/Düring/Schmaltz zieht aus der Vorschrift des § 58 Abs.5 AktG,der vorsieht,daß nur der Bilanzgewinn ausgeschüttet werden darf,die Konsequenz,damit sei die Aktienbilanz eine Gewinnermittlungsbilanz.Döllerer stellt die Frage,ob die Norm als Ausdruck dynamischen Denkens interpretiert werden könne.[2)]

Eine derartige Norm ist jedoch weder aus dynamischer noch aus statischer Sicht interpretierbar.§ 58 konkretisiert zunächst lediglich die Rechtsbeziehungen zwischen dem Aktionär und der Gesellschaft.Auch aus dem Wortlaut läßt sich für die dynamische Bilanz nichts entnehmen,da weder eine statische noch eine dynamische Bilanz auf eine Ausschüttungssperre verzichten könnte.

Damit ist gezeigt worden,daß hinsichtlich der Bestände in einer Bilanz kein Unterschied zwischen der dynamischen und der statischen Bilanzauffassung besteht.Der Aussagegehalt beider Bilanzauffassungen zu Fragen der Aktivierung und Passivierung ist nicht eindeutig;die Auslegungsmöglichkeiten der einen Bilanzauffassung treffen jedoch grundsätzlich auch für die andere Bilanzauffassung zu.

1)Moxter,Adolf:Die statische Bilanztheorie heute. In:ZfbF,19.Jg.(1967),S.726 f

2)Adler,Düring,Schmaltz:a.a.O.,Anm.12 zu § 149
Döllerer,Georg:Statische oder dynamische Bilanz? In:BB,23.Jg. (1968),S.538

d.Die Eigenschaften des Wirtschaftsguts als Konventionen

Es wäre denkbar,die Kriterien des Wirtschaftsguts als Konventionen aufzufassen.

Die Fragestellung läßt sich erweitern : besteht die Möglichkeit,den Bilanzinhalt überhaupt konventionell zu deuten ? Das ist von einigen Autoren behauptet worden.[1)] Sie sehen in den Bilanzierungs- und Bewertungsregeln Konventionen.So leitet Kuhn den Begriff der Wertkonvention aus dem Gegensatz zu Entscheidungswerten ab : sie dienten lediglich der Information und könnten anders als Entscheidungswerte nicht unbedingt mit den Maßstäben der Wahrheit gemessen werden.[2)]

Die Freiheit der Begriffsbildung erlaubt,Konventionen in einem derartigen Sinn aufzufassen.Es fragt sich nur,ob es zweckmäßig ist.

Konventionell bedeutet "auf Übereinkunft beruhend".Konventionen können daher,wie auch Kuhn richtig erkannt hat, mit den Maßstäben "wahr" oder "falsch" nicht gemessen werden.Ihre Natur als Übereinkunft verbietet dies.

Im Zusammenhang mit der Steuerbilanz sollen Wertkonventionen zur Ermittlung einer Steuerbemessungsgrundlage beitragen. Damit für jedermann der Bilanzinhalt nach den gleichen Regeln ermittelt werden kann,einigen sich die Beteiligten (einschließlich des Staates) auf die Einhaltung bestimmter Regeln.Die Aussage,daß es sich dabei um Konventionen handelt, ergäbe aber nur einen Sinn,wenn eine Lösung möglich wäre, an die der Maßstab "wahr" oder "falsch" gelegt werden könnte.Die aufgrund der Wertkonventionen ermittelte Besteuerungsgrundlage könnte ihrerseits nur dann als "Konvention" bezeichnet werden,wenn es eine Möglichkeit gäbe,eine im realwissenschaftlichen Sinne "wahre Besteuerungsgrundlage" zu finden.Dies ist aber angesichts der Periodenbesteuerung unmöglich,da jede Gewinnermittlung "festgesetzt" werden muß. Empirisch bestätigt werden kann nur der Totalgewinn.Jeder Periodengewinn hat normativen Charakter.Es handelt sich um eine Festsetzung ,die von bestimmten Voraussetzungen ausgeht,

1)vgl.Kuhn,Klaus:Stand und Aufgaben der betriebswirtschaftlichen Bewertungslehre unter Berücksichtigung der steuerlichen Wertkonventionen.In:BFuP,2o.Jg.(1968),S.1 ff, besonders S.15 ff
Engels,Wolfram:Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Licht der Entscheidungstheorie.Köln und Opladen 1962,S.2o8ff
Asztély,S.:a.a.O.,S.3o6
Moxter,Adolf:Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie,a.a.O.,S.45

2)Kuhn,Klaus:a.a.O.,S.17

die ihrerseits zwar unter Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten kritisiert werden können,nicht aber dem Wahrheitskriterium unterliegen.
Die Formulierung,etwas sei konventionell,bedarf,um einen Sinn zu ergeben,des Bezugspunktes.In bezug worauf konventionell ? Damit scheint erwiesen zu sein,daß Konventionen grundsätzlich nur in empirischen Wissenschaften Platz haben. Dort läßt sich der Wahrheitsgehalt einer Aussage feststellen.

Eine Ausnahme für den hier behandelten Bereich wäre denkbar. Zwar ist jedes Periodenergebnis,auch der periodengerechte Gewinn Schmalenbachs,eine Festsetzung;ein normativer Begriff kann aber so definiert werden,daß im Einzelfall nur eine Auslegung erlaubt ist.Die Bilanzauffassungen haben derartige Versuche unternommen.In einem solchen Fall könnte man jede Regel zur Bestimmung des normativen Begriffs,die den vorhandenen Festsetzungen widerspricht,als Konvention (oder Fiktion) bezeichnen.Beispiel : man kann den Periodengewinn exakt definieren und dennoch einige der Bilanzierungspraxis entnommenen Regeln,die mit dem definierten Periodengewinn nicht übereinstimmen,akzeptieren.Zwar hat der exakt definierte Periodengewinn keinen Realitätsbezug,aber er legt doch einen Bezugspunkt fest,an dem jede Regel hinsichtlich ihrer Abweichung oder Übereinstimmung gemessen werden kann.

Für die Steuerbilanz existiert aber ein derartiger Bezugspunkt nicht.Das haben die Überlegungen zur Zielsetzung ergeben.Auch der BFH geht davon aus,daß dem EStG nicht der Grundsatz zugrundeliegt,ein "betriebswirtschaftlich richtiger" Periodengewinn sei zu ermitteln.[1)]
Damit entfällt die Möglichkeit,die Merkmale des Wirtschaftsguts an einem vorgegebenen Gutsbegriff zu messen und unter Umständen als Konventionen zu charakterisieren.

e.Ergebnis
Die Lehre vom Wirtschaftsgut ist nicht ableitbar.Es handelt sich um eine von der Rechtsprechung eigenständig entwickelte Auslegung des normativen Begriffs "Wirtschaftsgut",die zwar einige bilanztheoretische Elemente herangezogen hat,diese aber selbständig interpretiert und präzisiert hat.

---

1)BFH-Urteil vom 19.12.1957,IV 432/56 U,DB 1958,S.415

4.Der Vermögensgegenstand des Handelsrechts

Der Bundesfinanzhof wird zwar in der Literatur regelmäßig an die Einhaltung des Maßgeblichkeitsprinzips in Bilanzierungsfragen erinnert,doch gibt es literarische Aussagen über den Vermögensgegenstand so gut wie überhaupt nicht.[1] Man kann sich des Eindrucks nicht erwehren,als sei die Aufzählung dessen,was trotz steuerlicher Aktivierungspflicht handelsrechtlich aktivierungsunfähig sein soll,mehr vom Gefühl als von Rechtsgrundsätzen bestimmt.

Diese Situation bedarf zunächst einer Erklärung.Gleichzeitig soll diese Erklärung den Beweis dafür antreten,warum der Bundesfinanzhof trotz des ausdrücklichen Verweises im § 6 auf die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Aktivierung (und Passivierung) auch in Zukunft ohne den Begriff des Wirtschaftsguts nicht auskommen wird.Dabei geht es weniger um die Bezeichnung des in der Bilanz aktivierten Gutes;es geht vielmehr um die Notwendigkeit,Tatbestandsvoraussetzungen für die Bilanzpositionen festzulegen.

Im Handelsrecht gibt es,sofern das Gesetz nicht wie für die Aktiengesellschaft im § 153 Abs.3 Voraussetzungen normiert,keine Instanz,die eine verbindliche Interpretation des Vermögensgegenstandes vornehmen kann.Selbst wenn z.B. eine höchstrichterliche Grundsatzentscheidung zur Anwendung etwa des § 153 Abs.3 auf Nicht-Aktiengesellschaften erginge, hätte sie nur Bedeutung für den Einzelfall.Die Begründung dieser These ergibt sich weniger aus juristischen Argumenten über die allgemeine Auswirkung einer Einzelfallentscheidung, vielmehr beruht sie zwangsläufig auf den Ausführungen über die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.[2]

Der Bundesfinanzhof befindet sich in einer anderen Situation. Für ihn gäbe es grundsätzlich zwei Möglichkeiten,der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Bilanzierung Rechnung zu tragen.

1.Er sieht in den Bilanzposten des Steuerpflichtigen eine "verbindliche" Festlegung dessen,was im Einzelfall ein Vermögensgegenstand sein soll.Statt einen eigenen Begriff "Wirtschaftsgut" zu schaffen,stellt er Rechtsgrundsätze auf,die es ermöglichen,den handelsrechtlichen Ansatz auf seine Willkür

1)vgl.zuletzt Gail,Winfried:Steuerliche Anerkennung der aktienrechtlichen Aktivierungsverbote,a.a.O.,S.275
2)vgl.S.94 ff

bzw.seine Begründbarkeit hin zu untersuchen.Eine solche Überprüfung würde das Steuerrecht nicht zum Interpreten des handelsrechtlichen Vermögensgegenstandes machen,sondern lediglich bestimmte handelsrechtliche Überlegungen als unverbindlich für die Besteuerung bezeichnen.So wäre der handelsrechtliche Verzicht auf die Bilanzierung nicht damit zu rechtfertigen,es solle via Maßgeblichkeitsprinzip die Steuerlast vermindert werden.Dies wäre eine willkürliche Entscheidung.Es müßte vielmehr dargelegt werden,warum eine derartige Wirkung erfolgen soll.
Mit dem vielzitierten Beschluß des BFH vom 3.2.1969 ist dieser Ansicht eine Absage erteilt worden.Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Bilanzierung ist also nicht in dem Sinne zu verstehen,daß der Bilanzierende als Interpret des Vermögensgegenstandes anerkannt wird.
2.Eine dem Maßgeblichkeitsprinzip nur bedingt Rechnung tragende Auffassung geht nicht mehr von der individuellen Entscheidung des Kaufmanns aus,sondern fragt nach dem handelsrechtlich Zulässigen.Das Maßgeblichkeitsprinzip ist dann in dem Sinne zu verstehen,daß das Steuerrecht zwar nicht die Auffassung des Kaufmanns übernehmen muß,wohl aber im Bereich handelsrechtlicher Lösungsmöglichkeiten verbleiben muß.Das ist die Auffassung des BFH,wenn er davon spricht, das Steuerrecht sei höchstens an handelsrechtliche Aktivierungsverbote bzw.Passivierungsgebote gebunden.
Um nun eine in diesem Sinne ergangene Entscheidung auf die handelsrechtliche Vertretbarkeit hin zu untersuchen,bedarf es nicht mehr einer generellen Festlegung des Vermögensgegenstandes,die sich aus den genannten Gründen als unmöglich erweist.Vielmehr bedarf es einer Grenzziehung.Lassen sich dem Handelsrecht außerhalb des für die Aktiengesellschaft Kodifizierten Grundsätze der Bilanzierung entnehmen,die im Einzelfall wenigstens die Feststellung erlauben,hier sei eine unzulässige Bilanzierung vorgenommen ?
Der § 4o HGB eignet sich zu einer solchen Feststellung nicht. Der einzig denkbare Ansatzpunkt wäre der Grundsatz der Kapitalerhaltung,wie er im Gesellschaftsrecht für die Kapitalgesellschaften mit einer festen Haftungssumme niedergelegt ist. Ob eine Übertragung der daraus zu entwickelnden Grundsätze auf andere Gesellschaftsformen erlaubt ist,sei zunächst dahingestellt.

Die Literatur versteht den Kapitalerhaltungsgrundsatz grundsätzlich als Gewinnausschüttungssperrvorschrift.Vorausgesetzt wird bei dieser Betrachtungsweise entweder,daß der Gewinn bereits ermittelt ist (nicht der Gewinn ist die problematische Größe,sondern die Begrenzung der Ausschüttung), oder daß der Gewinn mithilfe von Bewertungsbestimmungen ermittelt wird,die dem Grundsatz Rechnung tragen.[1] Es muß jedoch auch möglich sein,die Beziehungen zwischen dem Erhaltungsgrundsatz und der Struktur des Vermögensgegenstandes zu entwickeln.

Bedenkt man,daß die Vermögensentwicklung einer Kapitalgesellschaft zu bedeutsamen Konsequenzen führen kann (vgl. § 64 Abs.1 Satz 1 GmbHG, § 92 Abs.1 und Abs.2 Satz 2 AktG), fragt sich,wie ein Vermögensgegenstand beschaffen sein muß,um dem "Erhaltungsgedanken" Rechnung zu tragen.

Der Kapitalerhaltungsgrundsatz spielt bereits bei der Gründung einer Unternehmung eine bedeutsame Rolle,und zwar als Kapitalaufbringungsgrundsatz : der Grund- oder Stammkapitalziffer muß eine adäquate Größe aufgebrachten Vermögens entsprechen.Der Gläubigerschutzwirkung entsprechend (die Einführung des Kapitalerhaltungsgrundsatzes liegt im Interesse der Gläubiger.Er ist die Kehrseite der Beschränkung der Haftung auf das Grund- bzw.Stammkapital) wird verlangt,daß bei Sacheinlagen die eingebrachten Güter geeignet sein müssen,als Zugriffsobjekte für die Gläubiger zu dienen.Das soll bedeuten:[2]

1.Die Einlage muß Gegenstand des Rechtsverkehrs und des Rechtsschutzes sein können.
2.In die Einlage muß von dritter Seite vollstreckt werden können.
3.Besonders große Risiken,soweit sie in der Natur bestimmter Einlagegegenstände liegen,sind zu vermeiden.

Damit sind die Maximalbedingungen bezeichnet,wie sie sich bei konsequenter Hervorhebung der Gläubigerinteressen ergeben. Tatsächlich ist die Praxis jedoch wesentlich großzügiger.So ist es gestattet,übertragbare Ansprüche aus obligatorischen Rechtsverhältnissen sowie patentrechtlich nicht geschützte Fabrikationsgeheimnisse und Herstellungsverfahren einzubringen.[3] Es soll in diesen Fällen zwar einer besonderen

1)vgl.Stützel,Wolfgang:a.a.O.,S.324
2)Lutter,Marcus:Kapital,Sicherung der Kapitalaufbringung und Kapitalerhaltung in den Aktien- und GmbH-Rechten der EWG. Karlsruhe 1964,S.232
3)Fischer,Robert,in:Aktiengesetz,Großkommentar.Band 1.Berlin 1961,S.125 f mit Angaben der Rechtsprechung

Prüfung bedürfen,ob in tatsächlicher Hinsicht die jeweils behaupteten Vorteile gegeben sind,aber an der grundsätzlichen Möglichkeit,sie einzubringen,bestehen keine Zweifel.
Damit stellt sich die Frage,in welchem Verhältnis Einbringungsfähigkeit und Bilanzfähigkeit stehen.Fischer meint, die herrschende Praxis sei zu billigen,"wenn man sich dabei nur darüber im klaren ist,daß diese Auffassung mit dem Satz : Sacheinlage kann jeder übertragbare Gegenstand sein, der einen bilanzfähigen Vermögenswert darstellt,nicht ausnahmslos in Übereinstimmung steht."[1)]
Diese Ansicht ist abzulehnen.Logisch wäre es,den Kapitalerhaltungsgrundsatz im Gründungsstadium einer Unternehmung im Sinne der genannten 3 Merkmale auszulegen,und für künftige Perioden Fischers Grundsatz umgekehrt zu verstehen,d.h. Bilanzfähigkeit auch dann anzunehmen,wenn die Einbringungsfähigkeit nicht gegeben ist.Im Gründungsstadium ist es ungewiß,ob die Unternehmung überhaupt jemals ihre Tätigkeit den Zielsetzungen der Gründer entsprechend aufnehmen wird. Hier müßte dem Gläubiger eine echte Alternative geboten werden,im Falle des Mißerfolgs auf die eingebrachten Güter zurückzugreifen.Für die spätere Zeit kann dies nicht mehr gelten.So würde die Beachtung der von Lutter genannten 3 Kriterien dazu führen,in bestimmten Situationen bestimmte Investitionen zu unterlassen,nur weil diese zu keinem bilanzfähigen Vermögensgegenstand führen.Man stelle sich z.B. eine Aktiengesellschaft vor,die über keine nennenswerten Rücklagen verfügt,aber eine Investition vornehmen will,die den genannten Kriterien nicht entspricht.Da nach dieser Ansicht ein bilanzfähiger Vermögensgegenstand nicht entstünde, könnte es zu Konsequenzen aus § 92 AktG kommen.
Das Institut der Wirtschaftsprüfer hat in einem dem BFH übermittelten Gutachten ausgeführt,Voraussetzung für die Aktivierbarkeit immaterieller Anlagewerte sei deren Verkehrsfähigkeit.Im Zusammenhang mit den angeführten Nachweisen ergibt sich jedoch,daß das Merkmal der Verkehrsfähigkeit als allgemeines Kriterium eines Vermögensgegenstandes gilt.[2)]

1)Fischer,Robert,a.a.O.,S.126
2)Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer zur Frage der Bedeutung aktienrechtlicher Bewertungsvorschriften für das Steuerrecht.In:WPg,20.Jg.(1967),S.666 f

Diese Voraussetzung geht zunächst über den Bereich des § 153 Abs.3 AktG hinaus.Ein entgeltlicher Erwerb beweist lediglich, daß eine Zahlung erfolgt ist,aber noch nicht, daß der erworbene Wert zum Gegenstand des Rechtsverkehrs gemacht werden kann,d.h.einzeln veräußert werden kann.Im übrigen dürfte eine folgerichtige Interpretation dieses Merkmals nicht nur auf die "juristische" Verkehrsfähigkeit, sondern auch auf die Möglichkeit,tatsächlich ein Rechtsgeschäft abzuschließen, abstellen.[1)]

Eine solche Ansicht rechtfertigt sich nur,wenn davon auszugehen ist,daß das in der Bilanz ausgewiesene Vermögen dem Gläubiger als Zugriffsobjekt dienen soll.

Dagegen lassen sich nun eine Reihe von Einwendungen erheben:

1.Die Bilanz hat nicht die Aufgabe,die "wahrscheinlichen" Interessen des Gläubigers zu berücksichtigen.Das Argument, eine nicht an Gläubigerinteressen ausgerichtete Bilanz sei beispielsweise nicht in der Lage,dem Schutzzweck des § 92 Abs.2 Satz 2 AktG Rechnung zu tragen,übersähe,daß zur Feststellung einer Überschuldung eine besondere Rechnung vorgenommen werden muß.Aus der juristischen Auffassung,daß hier nur Aktiva berücksichtigt werden dürfen,die zur Befriedigung der Gläubiger geeignete Objekte sind,[2)] ergibt sich vielmehr,daß eine derartige Anforderung offenbar an die Jahresbilanz nicht gestellt wird.

2.Wie schon erwähnt,würde es eine unvertretbare Inkonsequenz sein,den Gläubigerschutzgedanken bei der Gründung einer Unternehmung sehr weit auszulegen,bei fortdauernder Existenz, bei der die Befriedigungsmöglichkeiten für den Gläubiger größer sind,auf strikte Einhaltung zu drängen.

3.Im Zusammenhang mit den Wertmaßstäben wird noch zur Frage des Verhältnisses Bilanzierung-Bewertung Stellung genommen werden.An dieser Stelle soviel : Wenn die Bewertung der Vermögensgegenstände nicht an einer marktmäßigen Verwertbarkeit ausgerichtet ist,dann erscheint es als eine ausgesprochene Unlogik,die Bilanzierung daran auszurichten.Eine so verstandene Struktur des Vermögensgegenstandes kann nur eine Bewertung mit dem gemeinen Wert nach sich ziehen.

1)das geschieht in dem Gutachten nicht.Das beweist erneut die These,daß Argumente für oder gegen die Bilanzierung immer nur vom Ergebnis her bestimmt sind,d.h.sie sind interessenbedingt.Man darf sicher sein,daß bei entsprechender Interessenlage auch das Argument der "tatsächlichen Verwertbarkeit" herangezogen würde.

2)Schmidt,Walter,Joachim Meyer-Landrut,In:Aktiengesetz. Großkommentar.Band 1.Berlin 1961,S.536

Die Ansicht,daß über die Bilanzfähigkeit die Möglichkeit einer marktmäßigen Verwertbarkeit entscheidet,geht auf ein Urteil des Reichgerichts in Strafsachen zurück.Dieses Gericht führte im Jahre 1914 aus,daß zum aktiven Bilanzvermögen alles gehören könne,was Gegenstand des Rechtsverkehrs sei. Nicht geschützte Erfindungen,Geheimnisse,Kundschaft usw. besäßen keinen Vermögenswert im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung."Denn zu diesem Zeitpunkt ist die an sich mögliche Verwertung derselben nicht beabsichtigt;vielmehr beruht in diesem Zeitpunkt auf ihrer Beibehaltung der Fortbestand und die Entwickelungsmöglichkeit des Geschäfts der Gesellschaft;sie bilden ein von der Gesellschaft nicht zu verwertendes,sondern ein von ihr allein zu nutzendes wirtschaftliches Gut derselben,das erst zu einem Vermögenswert derselben wird,wenn sich die Gelegenheit bietet,sie durch Veräußerung an Dritte zu verwerten,und sie auch tatsächlich verwertet werden."[1)]

Diese Begründung ist nicht überzeugend.Das Urteil,das schon für die damalige Zeit hinsichtlich seiner Argumentation keineswegs herrschende Ansichten wiedergab,sollte in der Gegenwart nicht mehr für oder gegen eine bestimmte Bilanzierungspraxis herangezogen werden.

Damit ist auch der Geltungsbereich des § 153 Abs.3 AktG abgesteckt : er gibt keinen allgemeinen Grundsatz wieder. Daß die Wertermittlung originär geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände Schwierigkeiten bereitet,daß im Einzelfall eine Wertermittlung nur willkürlich vorgenommen werden kann,wird nicht bestritten.Nur : es gibt außerhalb des Aktienrechts keinen bilanzrechtlichen Grundsatz,der ihre Bilanzierung generell ausschließen könnte.Die Betrachtung des Vermögensgegenstandes unter dem Gesichtspunkt der Kapitalerhaltung erlaubt es daher,das Argument zurückzuweisen, Herstellungskosten seien für bestimmte Wirtschaftsgüter keine geeignete Grundlage der Bewertung.[2)] Darüber entscheidet erst der Einzelfall.Im Konkursfall ist der Kaufmann gezwungen, seine Entscheidung zu rechtfertigen.Hat er in der Jahres-

1)RGStr.-Urteil vom 27.6.1914 I 37o/14,LZ 1915,Sp.231(232)
2)Flume,Werner:Die Forschungs- und Entwicklungskosten in Handels- und Steuerbilanz.In:DB,11.Jg.(1958),S.1o46

bilanz den immateriellen Wert als solchen richtig gekennzeichnet und eine vertretbare Bewertung vorgenommen,muß die Annahme eines Bilanzdeliktes ausscheiden.
Welche Voraussetzungen sind also an den Vermögensgegenstand gebunden ?
1.Entscheidend ist wie in der steuerlichen Lehre vom Wirtschaftsgut ein wirtschaftlicher Wert,der über die Periode hinausreicht.Dennoch bestehen Unterschiede.Die Wertfrage läßt sich entgegen der Auffassung der Rechtsprechung für die Steuerbilanz nicht nur nach subjektiven Gesichtspunkten lösen.Ein Steuerpflichtiger kann aus einer Investition einen Nutzen ziehen,ohne daß dies zur Annahme eines Wirtschaftsgutes führt.Am Beispiel des Transformatorenfalls konnte gezeigt werden,daß die Berücksichtigung eines jeden wirtschaftlichen Vorteils zu Ungleichheiten in der Besteuerung führt.Ein subjektiver Vorteil kann bei objektiver Betrachtung wertlos sein.Das Steuerrecht hat den Steuerpflichtigen nicht nur isoliert zu betrachten,sondern die jeweilige Lage der übrigen Steuerpflichtigen zu beachten.
Das Handelsrecht erlaubt eine individuelle Betrachtungsweise.Das eingelegte Kapital ist "erhalten",wenn die Unternehmung aus der Investition künftig einen Nutzen ziehen wird.Auf einen Vergleich mit anderen Gewerbetreibenden in ähnlichen Situationen kommt es dabei nicht an.
2.Weiterhin ist für den Vermögensgegenstand wie für das Wirtschaftsgut entscheidend,daß zurechenbare Ausgaben vorliegen.Es muß eine Aussage darüber getroffen werden,welcher Kapitalanteil gebunden ist.Wo dies nicht möglich ist,entfällt die Aktivierung.Diese Voraussetzung verhindert,daß ein originärer Firmenwert aktiviert wird.Sie verhindert ebenfalls,daß in der Bilanz wirtschaftliche Potenzen wie "Kreditfähigkeit,Ruf der Unternehmung,Qualität der Erzeugnisse" und was dergleichen genannt werden kann,[1] ausgewiesen werden.Diese Voraussetzung läßt den § 153 Abs.3 AktG überflüssig werden.Diese Norm ist daher nicht als allgemeiner Grundsatz anzusehen,der in jeder Handelsbilanz beachtet werden müßte.
3.Da auch das Handelsrecht "Güter" und nicht Zahlungen akti-

1)vgl.Mutze,Otto:a.a.O.,S.227

viert,können insoweit die steuerlichen Grundsätze auch auf das Handelsrecht übertragen werden.

Mit den vorstehenden Ausführungen ist nicht die Frage beantwortet worden,was im Einzelfall ein Vermögensgegenstand ist.Darüber kann der Einzelfall nur entscheiden.Die Frage des Ansatzes einer ungeschützten Erfindung ist bei einer oHG oder einer GmbH ebenso eine Frage der Interessenwürdigung wie das Problem der Bewertung materieller Anlagegegenstände.Es sollte lediglich gezeigt werden,daß generelle Lösungen in Form von Geboten oder Verboten dem Bilanzrecht nicht zu entnehmen sind.
Es sei daher hinsichtlich des Verhältnisses der steuerlichen Lehre vom Wirtschaftsgut zur handelsrechtlichen Aktivierungsfähigkeit der Schluß erlaubt,daß das Steuerrecht den Kaufmann keineswegs zwingt,handelsrechtlich a priori unerlaubte Aktivierungen vorzunehmen.Daß einige Entscheidungen vorliegen,die weder handels- noch steuerrechtlich vertretbar sind (erinnert sei an die Aktivierung von Gewinnaussichten,die mit der Ausgleichszahlung an einen Handelsvertreter abgegolten werden,sowie an die Annahme eines Wirtschaftsgutes "Bindung des Arbeitnehmers durch Zusage von Tantiemen"), ist unbestritten.Die generelle Zulässigkeit der Merkmale des Wirtschaftsgutes unter handelsrechtlichen Gesichtspunkten kann nicht bestritten werden.Unter dem Gesichtspunkt des Maßgeblichkeitsprinzips kann daher nur jener Einwand gelten,der davon ausgeht,daß das Steuerrecht eine willkürfreie und nicht gegen sonstige steuerliche Grundsätze verstoßende Auslegung des Vermögensgegenstandes durch den Kaufmann zu akzeptieren hätte,nicht dagegen der Einwand, der eine handelsrechtliche Unzulässigkeit der steuerlichen Lehre vom Wirtschaftsgut behauptet.

1)wenn in der Darstellung vom Grundsatz der Kapitalerhaltung ausgegangen wurde,wie er im AG- bzw.GmbH-Gesetz verankert ist,so bedeutet dies nicht,daß die daraus zu ziehenden Konsequenzen nur für diese Gesellschaften gelten.Im Hinblick auf die Struktur des Vermögens ist der Grundsatz für jede Gesellschaft gleich auszulegen.Die Besonderheit bei den Kapitalgesellschaften besteht lediglich darin,daß ein bestimmtes Kapital der Gesellschaft nicht durch Ausschüttungen bzw.Rückzahlungen vermindert werden darf.

II.Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Wertmaßstäbe

1.Anschaffungskosten

§ 6 EStG benutzt den Begriff "Anschaffungskosten".Fraglich ist,ob der handelsrechtliche Ansatz,für den ebenfalls die Bewertung mit den Anschaffungskosten vorgesehen ist,eine Schutzwirkung für den Steuerpflichtigen entfaltet,mit der Folge,daß nur in begründeten Fällen vom handelsrechtlichen Ansatz abgewichen werden darf,oder ob der Begriff der Anschaffungskosten a priori unabhängig vom Handelsrecht interpretierbar ist.
Döllerer bejaht die Möglichkeit von Abweichungen,[1] Herrmann/Heuer wollen Abweichungen nicht gelten lassen.[2] Weilbach verweist auf das für beide Bilanzen geltende Anschaffungswertprinzip,das zwangsläufig eine dem Handelsrecht entsprechende Methode der Ermittlung nach sich ziehen müsse.[3]
Es wäre zunächst möglich,die Streitfrage durch den Hinweis auf den Geltungsbereich des Maßgeblichkeitsprinzips zu lösen,der nach herrschender Ansicht besagt,daß sich die Bilanzierung nach dem Handelsrecht,die Bewertung nach dem Steuerrecht zu richten habe.[4] Dieser Auffassung ist jedoch entgegenzuhalten,daß zwar der Einleitungssatz des § 6 EStG bestätigt,daß die handelsrechtliche Bilanzierung maßgeblich sei,daß aber die Kehrseite,die Bewertung sei nur nach steuerrechtlichen Vorschriften zu entscheiden,dem Gesetz nicht zu entnehmen ist.Denn : § 5 Abs.4 EStG schreibt lediglich vor,daß die Vorschriften über die Bewertung (§§6,6a) zu befolgen sind,aber nicht,daß die handelsrechtliche Bewertung unbeachtlich ist.Eine Auslegung des Maßgeblichkeitsprinzips,die die handelsrechtliche Bewertung dort durchgreifen läßt,wo § 6 EStG keine Aussage trifft,würde dem Prinzip entsprechen,da insoweit keine Ausnahmevorschrift vorhanden wäre.

1)Döllerer,Georg:Anschaffungskosten und Herstellungskosten nach neuem Aktienrecht unter Berücksichtigung des Steuerrechts.In:BB,21.Jg.(1966),S.1405
2)Herrmann,Carl,Gerhard Heuer:Kommentar zur Einkommensteuer einschließlich Lohnsteuer und Körperschaftsteuer.Band II. 12.Auflage.Köln-Marienburg 1950/1968,Anm.38 zu § 6
3)Weilbach,Erich:Bipolarität der Bilanzierungsvorschriften des AktG 1965,a.a.O.,S.256
4)Littmann,Eberhard:a.a.O.,Anm.341 zu §§ 4,5
Vogel,Horst:Zum Verhältnis Handelsrecht-Steuerrecht. In:Steuer-Kongress-Report 1963.München und Berlin 1963,S.121

Indem § 6 EStG zwar den Begriff der Anschaffungskosten benutzt,ihn aber nicht erläutert,könnte die Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Ansatzes zur Anwendung gelangen,d.h. das Steuerrecht hätte auf einen eigenständigen Anschaffungskostenbegriff zu verzichten.
Das setzt aber voraus,daß dem Handelsrecht eine für das Steuerrecht vertretbare Konzeption zugrunde liegt.Das kaufmännische Ermessen darf hier nur eine untergeordnete Rolle spielen.Eine andere Interpretation würde zwar § 5 Abs.1 EStG entsprechen,aber übersehen,daß seitens des § 6 EStG das Maßgeblichkeitsprinzip in dieser Frage beeinflußt wird und auch beeinflußt werden muß.Würde man,nur weil § 6 EStG den Begriff der Anschaffungskosten nicht erläutert,jede im Handelsrecht vertretbare Auslegung anerkennen,wäre die Bewertungsvorschrift von Anfang an ausgehöhlt,könnte also ihren Ausnahmecharakter erst gar nicht voll zur Geltung bringen. Das aber läßt sich mit dem Verhältnis,in dem § 5 Abs.1 EStG zu § 6 steht,nicht vereinbaren.Das Maßgeblichkeitsprinzip ist hier mit einer Kompromißformel zu umschreiben : Maßgeblichkeit des Handelsrechts,sofern ein eindeutiger und ermessensfreier Wertansatz aus dem Handelsrecht folgt.Ein individueller Ermessensspielraum,den der Kaufmann in seiner Handelsbilanz geltend macht,kann nicht anerkannt werden.

Betrachtet man nunmehr die Auslegung des Begriffs "Anschaffungskosten" im Handels- und Steuerrecht,so zeigt sich, daß weder dem Handelsrecht noch dem Steuerrecht ein verbindlicher und für alle Zweifelsfälle geltender Zurechnungsmaßstab zugrunde liegt.Der Kreis der von der Literatur und Rechtsprechung zugerechneten Aufwendungen ist durch eine gewisse Prinzipienlosigkeit bestimmt.Es existiert zwar ein allgemeiner Grundsatz,aber eine Reihe von prinzipienlosen Ausnahmen ist vorhanden.
Der Ausgangsbegriff ist unter Handels- und Steuerrechtlern gleich.Die Anschaffungskosten sollen grundsätzlich die tatsächlichen Aufwendungen umfassen,die durch die Beschaffung des Gegenstandes entstanden sind.[1)]

1)Adler,Düring,Schmaltz:a.a.O.,Anm.11 zu § 153
Littmann,Eberhard:a.a.O.,Anm.34 zu § 6

Diese Definition beinhaltet keine Wertgesichtspunkte,d.h. entscheidend für den Ansatz ist allein der tatsächliche Anfall im Zusammenhang mit einer Anschaffung.
Über den Ansatz von Steuern soll die Tatsache der unmittelbaren Verursachung entscheiden.[1] Dieser Gesichtspunkt ist zwar aus dem Begriff der Anschaffungskosten heraus nicht verständlich,unter Praktikabilitätsgesichtspunkten aber vertretbar.
Gemeinkosten sollen nicht zu den Anschaffungskosten gehören, weder handelsrechtlich noch steuerrechtlich.Begründet wird dies damit,daß Gemeinkosten nicht für die Anschaffung, sondern bereits für die Verwertung der Wirtschaftsgüter, für die Ertragserzielung also,aufgewendet werden.[2]
Das kann aber solange nicht richtig sein,solange der angeschaffte Gegenstand seinem Verwendungszweck entsprechend noch nicht installiert ist.Denn solange kann nicht Ertragserzielung vorliegen,wenn eigene Arbeiter beschäftigt sind, ohne daß Einzelkosten zu ermitteln sind,Anschaffungskosten dagegen gegeben sind,wenn der Lieferant tätig wird.
Im Urteil des BFH vom 31.7.1967 wurde der Anschaffungsvorgang am Fabriktor als beendet angesehen,sofern noch anfallende Transportkosten als Gemeinkosten des Beschaffungsbereichs anfallen.[3] Hoffmann hat das Urteil als einen Verstoß gegen den Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung gewertet,da technische Gegebenheiten,die der Betrieb aus Gründen der Rationalisierung eingeführt hat,den steuerlichen Wertansatz beeinflussen.[4] Weder ist der Anschaffungsvorgang in derartigen Fällen am Fabriktor beendet,noch kann über den Ansatz der noch anfallenden Aufwendungen die Eigenschaft der direkten Zurechnung bzw. der Charakter als Gemeinkosten entscheidend sein.Wägt man zwischen den entstehenden Ungleichheiten einerseits und der Unmöglichkeit einer exakten Schlüsselung andererseits ab,sollte man auf eine exakte Zurechnung verzichten,dafür aber dem Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung Geltung verschaffen (obwohl die konsequente Verwirklichung dieses Grundsatzes durch die Unmöglichkeit einer exakten Lösung wiederum beeinträchtigt wird).

1)Herrmann,Carl,Gerhard Heuer:a.a.O.,Anm.38 zu § 6
2)ebenda
3)BFH-Urteil vom 31.7.1967,I 219/63,Bd.9o,S.128(13of)
4)Hoffmann,Fritz:Buchführungs- und Bilanzierungsfragen in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes. In:StW,45.Jg.(1968),Sp.322

Ausgaben zur Abwehr von Störungen des Erwerbsvorganges sollen nach Meinung von Escher aktiviert werden,da der Kaufmann mit den Aufwendungen zeigt,daß er zu den zusätzlichen Ausgaben bereit ist.[1] Adler/Düring/Schmaltz stellen darauf ab,ob mit den Prozeßkosten von vornherein gerechnet wurde oder ob es sich um nachträgliche Abwehrkosten handelt,die grundsätzlich nicht zu aktivieren sind.[2] Da aber auch diese Prozeßkosten durch die Beschaffung des Gegenstandes angefallen sind,"tatsächlich entstanden sind",läßt sich ihre Nichtbeachtung aus dem Anschaffungskostenbegriff nicht ableiten,zumal überhöhte Anschaffungskosten grundsätzlich anzusetzen sind.[3] Das Kriterium der Freiwilligkeit bzw. der Unfreiwilligkeit,das diesen Differenzierungen zugrunde liegt,vermag nicht zu überzeugen.

Fremdkapitalzinsen sollen im Handelsrecht nicht aktiviert werden,weil der Wert des angeschafften Gegenstandes dadurch, "daß die Gesellschaft den Kaufpreis nicht selbst aufbringt, sondern Fremdmittel in Anspruch nimmt",keine Erhöhung erfährt.[4]

Damit soll der Wertgesichtspunkt den Umfang der Anschaffungskosten einschränken.Die Frage der Werterhöhung wurde bereits im Zusammenhang mit dem Aktivierungsproblem erörtert.Das Ergebnis war,daß trotz gegenteiliger Ansichten in der Literatur als Voraussetzung der Aktivierung immer eine Werteigenschaft des Aktivierten gegeben sein muß.

Im Zusammenhang mit dem Umfang der Anschaffungskosten muß der Wertgesichtspunkt ausscheiden,d.h. es ist nicht jede einzelne Ausgabe,jeder Bestandteil der Anschaffungskosten, daraufhin zu untersuchen,ob sie eine Werterhöhung des Wirtschaftsguts bewirkt.Eine solche Betrachtungsweise wäre nur denkbar,wenn man nicht mehr Wirtschaftsgüter aktivierte, sondern einzelne Ausgaben.Einmal verstößt die Berücksichtigung des "Wertkriteriums" gegen die Definition der Anschaffungskosten,wie sie sowohl im Handels- als auch im Steuerrecht anerkannt wird.Zum anderen würde die dem Bilanzrecht zugrundeliegende Trennung der Bilanzierung von der

1) Escher,Hans:Der Umfang der Aktivierungspflicht bei den Ausgaben für das Sachanlagevermögen in Handels- und Steuerbilanz.Düsseldorf 1962,S.49
2) Adler,Düring,Schmaltz:a.a.O.,Anm.15 zu § 153
3) ebenda,Anm.12 zu § 153
4) ebenda,Anm.47 zu § 153

Bewertung aufgehoben werden ,wenn zunächst der Wirtschaftsgutcharakter untersucht wird und dann nochmals jede einzelne Ausgabe auf ihren wirtschaftlichen Nutzen hin geprüft wird. Aktiviert man ein Wirtschaftsgut bzw.einen Vermögensgegenstand,dann folgt daraus,daß eine Bewertung zu den Anschaffungskosten erfolgen muß.Jede andere Betrachtungsweise wäre für das Steuerrecht nicht vertretbar,da mittels § 6 EStG ausdrücklich ein zweistufiges Verfahren vorgeschrieben ist (Bilanzierung einerseits,Bewertung andererseits) ,für das Handelsrecht zwar möglich,aber unpraktikabel. Man stelle sich vor : jede einzeln abgrenzbare Ausgabe müßte daraufhin untersucht werden,ob sie eine Wertsteigerung des aktivierten Guts bewirkt.Die Festellung von Adler/Düring/Schmaltz,Fremdkapitalzinsen seien nicht zu aktivieren,weil sie keine Werterhöhung des aktivierten Vermögensgegenstandes bewirken,ist daher unzutreffend.Es kommt auf eine derartige Werterhöhung nicht an,sondern nur auf den tatsächlichen Anfall.

Da das Steuerrecht grundsätzlich davon ausgeht,daß es auf eine Wertbeeinflussung durch die einzelne Ausgabe nicht ankommen soll,bedarf es hier einer anderen Begründung,um Fremdfinanzierungskosten von der Aktivierung auszuschließen. Der BFH hat ihre Einbeziehung in die Anschaffungskosten mit der Begründung abgelehnt,es handle sich bei der Herstellung und der Finanzierung um wirtschaftlich getrennte Vorgänge,die selbständig zu beurteilen sind.[1] Auch diese Argumentation vermag nicht zu überzeugen,weil sie eine Reihe von neuen Problemen entstehen läßt.Warum sollte z.B. unter diesen Umständen die Aktivierung der Grunderwerbsteuer verlangt werden,da hinsichtlich der Anschaffung eines Grundstücks und dessen Besteuerung ebenfalls zwei voneinander unabhängig zu beurteilende Vorgänge gegeben sind. Das Problem der Anschaffungsnebenkosten müßte ,legt man den Maßstab des BFH an,völlig neu durchdacht werden.

Wenn daher sowohl Handels- als auch Steuerrecht zumindest die Eindeutigkeit des Ausgangsbegriffes (der tatsächliche Anfall ist entscheidend) bewahren wollen,dann sollten Gesichtspunkte wie "Wertbeeinflussung" und "einheitliche oder getrennte Vorgänge" möglichst unberücksichtigt bleiben.

1)BFH-Urteil vom 16.9.1958,I 351/56 U,BStBl.1958 III,S.462

Als Sonderproblem sei die Diskussion um die Übernahme des im § 155 Abs.1 AktG zugelassenen lifo-Verfahrens in die Steuerbilanz erwähnt.
Für die steuerrechtliche Anerkennung werden zwei Argumente genannt :

1.Das lifo-Verfahren stelle kein Bewertungsverfahren dar. Es setze keine neuen Bewertungsmaßstäbe,sei daher auch kein handelsrechtliches Bewertungsverfahren,sondern lege vielmehr den Bestand,der zu bewerten ist,nach seinen Merkmalen hinsichtlich des Zugangs fest.§ 155 Abs.1 AktG sei daher eine Bilanzierungsvorschrift.Hier komme daher § 5 EStG zum Zuge,nach dem das Betriebsvermögen nach dem Handelsrecht zu bestimmen sei.[1)]

2.§ 6 EStG schließe im übrigen rechnerische,sogar fiktive Anschaffungskosten nicht aus.Als Beispiel können die im § 7 Abs.2 EStDV genannten fiktiven Anschaffungskosten beim unentgeltlichen Erwerb angesehen werden.[2)]

Wie aus Abschnitt 36 Abs.2 der EStR hervorgeht,kann der Tatsache Beachtung geschenkt werden,daß die zuletzt beschafften Wirtschaftsgüter zuerst verbraucht oder veräußert werden. Das bedeutet,daß es hinsichtlich der Beachtung besonderer Verbrauchsfolgen allein darum geht,die Maßgeblichkeit des § 155 Abs.1 für die Steuerbilanz auch dann zu gewährleisten, wenn die tatsächlichen Verhältnisse der geltend gemachten Verbrauchsfolge widersprechen.Mit den genannten Argumenten ist dies nicht möglich.
§ 155 Abs.1 ist,soweit sich die Vorschrift mit der Anerkennung besonderer Verbrauchsfolgen beschäftigt,keine Bilanzierungsvorschrift.Es ist eine reine Bewertungsvorschrift,da die Anwendung der lifo-Methode die Existenz von Vermögensgegenständen voraussetzt,lediglich eine bestimmte Reihenfolge des Abgangs unterstellt.
Auch der Hinweis,daß dem Steuerrecht fiktive Anschaffungskosten nicht unbekannt sind,kann der Maßgeblichkeit nicht Geltung verschaffen.Das Gegenteil ist damit bewiesen : Ihre Anerkennung bedarf einer ausdrücklichen steuerrechtlichen Vorschrift.

1)Fasold,Rudolf:Zur Anerkennung des Lifo-Verfahrens nach dem AktG 1965 für das Bilanzsteuerrecht.In:DB,19.Jg.(1966),S.1287
2)Kamprad,Balduin:Das Lifo-Verfahren in steuerrechtlicher Sicht.In:BB,22.Jg.(1967),S.877

2.Herstellungskosten

Im folgenden seien einige Grundprobleme zum Ausweis der Herstellungskosten im Handels- und Steuerrecht vorgetragen. Die Ausgangssituation hinsichtlich einer möglichen Anwendung des Maßgeblichkeitsprinzips bei den handelsrechtlichen Herstellungskosten entspricht jener,wie sie für die Anschaffungskosten dargestellt wurde.
Folgende Fragen sollen beantwortet werden :

1.Gibt es Verfahren zur Ermittlung der Herstellungskosten, die handelsrechtlich unzulässig sind ?
2.Ist die steuerrechtliche Lösung vertretbar ?

Beim heutigen Stand der Diskussion um den Umfang der Herstellungskosten lassen sich zwei Richtungen unterscheiden:[1)]

1.Die traditionellen Kostenrechnungsverfahren.Es sind Vollkostenrechnungen.Sie sind dadurch gekennzeichnet,daß sie die vollen Durchschnittskosten jeder Leistungsart und damit jeder Leistungseinheit ermitteln wollen.Sie tun dies,indem sie sowohl die Gemeinkosten auf die Leistungsarten als auch die fixen Kosten auf die Leistungseinheiten verteilen.
2.Die modernen Kostenrechnungsverfahren.Es sind Teilkostenrechnungen.Ihnen geht es nicht mehr darum,den gesamten Kostenblock zu verteilen.Kostenrechnungsverfahren neuerer Art wollen sowohl darauf verzichten,echte Gemeinkosten auf die einzelnen Leistungsarten als auch fixe Kosten auf die Leistungseinheiten zu verteilen.

Da die Teilkostenrechnungen in der Auseinandersetzung mit der Vollkostenrechnung entwickelt wurden,soll im folgenden von der Vollkostenrechnung ausgegangen werden,um die dagegen vorgebrachten Argumente hinsichtlich deren Eignung für die Beständebewertung in der Bilanz zu überprüfen.Da die Argumente bilanzbezogen sind,sollen Ermittlungsschwierigkeiten im Zusammenhang mit der Vollkostenrechnung zunächst unerwähnt bleiben.
Welche Einwände bestehen nun gegen den bilanziellen Ausweis der Vollkosten ?

1)Moews,Dieter:Zur Aussagefähigkeit neuerer Kostenrechnungsverfahren.Berlin 1969,S.16 f

1.Insbesondere Anhänger des direct costing,die den Produkten nur variable Gemeinkosten und Einzelkosten zurechnen wollen, haben gegen den Ausweis fixer Kosten vorgebracht,es würde damit gegen das Realisationsprinzip verstoßen.[1)]
Die Begründung wird jedoch,wie sich bei Albach zeigt,nicht einer speziellen Exegese des Realisationsprinzips entnommen, sondern dem Verursachungsprinzip,aus dem dann lediglich Konsequenzen für die Realisierung gezogen werden.
Das Verursachungsprinzip legt bei Albach fest,daß durch die Produktion der Halb- und Fertigfabrikate nur die variablen Kosten verursacht sind."Die fixen Kosten sind für die Herstellung dieser Produkte nicht notwendig.Sie wären auch angefallen,wenn diese Erzeugnisse nicht hergestellt worden wären."[2)]
Der Verstoß gegen das Realisationsprinzip folgt zwingend aus der Definition des Verursachungsprinzips : wenn Kosten nur insoweit vorliegen,wie sie variablen Charakter haben, muß eine darüber hinausgehende Aktivierung die Bilanzierung zukünftiger Gewinne bedeuten.
Albachs Umschreibung dessen,was als verursacht und daher als Kosten angesehen werden muß,ist nicht unwidersprochen geblieben.Die Diskussion soll hier nicht weiter verfolgt werden,weil die Argumente,sofern sie sich auf das für und wider einer Bilanzierung von fixen Kosten beziehen,unerheblich sind.Es ist völlig gleichgültig,ob man das Verursachungsprinzip im Sinne Albachs oder Franks versteht,oder ob man dem Finalitätsgedanken Döllerers Rechnung trägt.[3)] Sie alle streiten sich lediglich um Definitionen,ohne zu erklären, warum gerade ihre Auslegung für die Bilanz relevant ist. Warum zieht z.B.Albach aus der Feststellung,fixe Kosten seien für die Herstellung der im Produktionsprozeß oder auf Lager befindlichen Produkte nicht notwendig,die Konsequenz, ihre Aktivierung sei nicht zulässig ? Erst die Erklärung, warum für die Ermittlung der Herstellungskosten gerade dieses

1)Albach,Horst:Bewertungsprobleme des Jahresabschlusses nach dem Aktiengesetz 1965.In:BB,21.Jg.(1966),S.38o f
Kilger,Wolfgang:Flexible Plankostenrechnung.3.,erweiterte Auflage.Köln und Opladen 1967,S.666 ff
2)Albach,Horst:a.a.O.,S.38o
3)Frank,Dieter:Zur Ableitung der aktivierungspflichtigen "Herstellungskosten" aus der kalkulatorischen Buchhaltung. In:BB,22.Jg.(1967),S.18o
Döllerer,Georg:Anschaffungskosten und Herstellungskosten nach neuem Aktienrecht unter Berücksichtigung des Steuerrechts,a.a.O.,S.14o6

und kein anderes Prinzip herangezogen wird,könnte zu einer sinnvollen Diskussion führen.

2.Das absatzpolitische Argument des direct costing könnte geeigneter sein,gegen einen Ausweis fixer Kosten in der Bilanz zu sprechen.Die zugrunde liegende Forderung lautet, Beziehungszusammenhänge zwischen Kosten,Absatzvolumen und Periodenerfolg entstehen zu lassen.[1)]

Vergleicht man das Herstellungskostenkonzept der Vollkostenrechnung mit dem der Teilkostenrechnung ohne fixe Kosten, dann zeigt sich,daß (Probleme der Unterbeschäftigung seien zunächst ausgeschaltet) in der Erfolgskonzeption der Vollkostenrechnung der Gewinn einer Periode in Abhängigkeit von der Produktmenge und dem Absatz der Periode entsteht, während der Gewinn in der Teilkostenrechnung abhängig allein vom Absatzvolumen ist.[2)] Fixe Kosten gehen in der Teilkostenrechnung unmittelbar in die Periodenrechnung ein,aber nicht unter Berufung auf das Verursachungsprinzip,sondern weil es nicht tragbar erscheint,daß für jedes Produktionsniveau eine besondere Erfolgsfunktion besteht.[3)]

Fraglich ist daher,ob Gewinne,die in der Bilanz ausgewiesen werden,nur von den Verkäufen abhängig sein dürfen oder ob sie auch durch eine Produktion auf Lagerbeeinflußt werden dürfen.

Folgende Argumente sprechen dagegen,nur eine so verstandene Teilkostenrechnung für die Bilanz vertretbar erscheinen zu lassen :

a.Das Anschaffungswertprinzip (das das Herstellungskostenprinzip beinhaltet) in seiner pagatorischen Zielsetzung ist nicht verletzt,sofern den fixen Kosten tatsächlich Ausgaben zugrunde liegen.

b.Das Realisationsprinzip ist ebenfalls nicht verletzt,weil sich die Frage der "Realisierbarkeit" für fixe und variable Kosten gleich stellt.Es ist reine Willkür,die Aktivierung fixer Kosten mit dem Hinweis zu verbieten,damit würden künftige Gewinne aktiviert und daher gegen das Realisationsprinzip verstoßen werden.Das Risiko der "Geldwerdung" eines aktivierten Vermögensgegenstandes hängt nicht von dem Ver-

1)Kosiol,Erich:Kostenrechnung.Wiesbaden 1964,S.274
2)Hummel,Siegfried:Die Auswirkungen von Lagerbestandsveränderungen auf den Periodenerfolg-Ein Vergleich der Erfolgskonzeptionen von Vollkostenrechnung und Direct Costing. In:ZfbF,20.Jg.(1969),S.161 ff
3)ebenda,S.171

hältnis ab,in dem fixe und variable Kosten zueinander stehen.[1)]

c.Das Imparitätsprinzip ist solange nicht verletzt,solange nicht weitere Daten,die der Markt zu liefern hat,vorliegen. Layer hat zugunsten der Teilkostenrechnung geltend gemacht, sie gewährleiste einen größeren Schutz gegen die Verletzung des Imparitätsprinzips.[2)] Es geht aber nicht um einen größeren oder kleineren Schutz gegen die Verletzung des Imparitätsprinzips,sondern darum,ob Gewähr besteht,daß dieses Prinzip überhaupt eingehalten wird.

d.Der Gewinn der Handelsbilanz ist keine Größe,die funktionell mit einer bestimmten Variablen verbunden ist. Erst weil er finanzielle Konsequenzen nach sich ziehen kann,bedürfen jene Variablen,die mit keinen Zahlungsströmen verbunden sind,besonderer Beachtung.Aber dies läßt keinen Rückschluß darauf zu,daß der Gewinn einer Periode in direkter Abhängigkeit zum Absatzvolumen stehen müsse.

e.Es ist auch nicht ersichtlich,daß durch die Gewinnkonzeption der Vollkostenrechnung irgendwelche Interessen geschädigt werden können.Dies wäre nur im Zusammenhang mit fehlerhafter Berichterstattung bzw.falschen Auskünften möglich,d.h.es müßte der Einfluß der genannten Variablen unrichtig wiedergegeben werden.

3.Layer hat versucht,von allgemeinen Aktivierungsgrundsätzen ausgehend die Notwendigkeit zu beweisen,fixe Kosten in die Periodenrechnung eingehen zu lassen.Aktiviert werden könne nur etwas,das der Unternehmung in Zukunft einen bestimmten Vermögensvorteil erbringen werde.Dieser Vermögensvorteil könne auch darin gesehen werden,daß künftig Ausgaben erspart würden.Es müsse sich dabei um Aufwand vergangener Perioden handeln,der den Erträgen künftiger Perioden gegenüberzustellen sei.Da aber fixe Kosten auch in der nächsten Periode anfielen,"gleichgültig,ob nun die Erstellung der auf Lager befindlichen Leistungseinheiten in der alten oder in der neuen Periode durchgeführt wird,"[3)] könne durch die Kostenverursachung in der alten Periode keine Kostenersparnis in der neuen Periode erzielt werden.

1)Frank,Dieter:a.a.O.,S.181
2)Layer,Manfred:Die Herstellkosten der Deckungsbeitragsrechnung und ihre Verwendbarkeit in Handelsbilanz und Steuerbilanz für die Bewertung unfertiger und fertiger Erzeugnisse.In:ZfbF,2o.Jg.(1969),S.144
3)ebenda,S.143

Gegen Layer kann zunächst eingewendet werden,daß er nicht das Verhältnis der Bilanzierung zur Bewertung klärt.Er stellt innerhalb der Bewertungsfrage das Aktivierungsproblem zur Debatte.Diese Methode ist aber,wie bereits bei den Anschaffungskosten nachgewiesen wurde,zweifelhaft.
Materiell ist ihm zuzustimmen,daß die umstrittenen Kosten ohne die Produktion einer bestimmten Einheit ebenfalls angefallen wären. Doch ist kein Grund vorhanden,von einer bestimmten Definition der Kosteneinsparung als Voraussetzung für die Aktivierung ausgehend die Aktivierung fixer Kosten zu verhindern.Die Alternative zur Produktion wäre die Nicht-Produktion.Statt nun auf den Aspekt des "auch dann wären Kosten angefallen" abzustellen,kann man auch der Meinung sein,gerade weil produziert wurde,konnte verhindert werden,daß Fixkosten nutzlos anfielen.Die Fixkosten sind also ertragreich verwendet worden,so daß Layers Betrachtungsweise,aus Bewertungsfragen Bilanzierungsprobleme zu machen, nicht unbedingt sein Ergebnis bestätigt.Für Männel handelt es sich bei der Betrachtungsweise,"mittels der Produktion auf Lager könne man zeitunelastische Nutzungspotentiale in Halb- und Fertigprodukten konservieren und damit auf künftige Perioden übertragen"[1],um eine Fiktion.Warum allerdings der Realitätsbezug dieser Betrachtungsweise anders einzuschätzen ist als die Betrachtungsweise Albachs,auf die Männel sich beruft,ist nicht einzusehen.

4.Ein weiteres Argument gegen die Vollkostenrechnung betrifft eine zusätzliche Einflußgröße auf das betriebliche Ergebnis.Während bei der oben dargestellten funktionellen Abhängigkeit des Gewinns im Modell der Vollkostenrechnung Beschäftigungsschwankungen unbeachtet blieben,eine Normalbeschäftigung also zugrunde lag,wird die Beeinflussung des Gewinns noch undurchsichtiger ,wenn die Vollkostenrechung die Verrechnung der Kosten auf der Basis der jeweiligen Istbeschäftigung vornimmt.[2]

1) Männel,Wolfgang:Kann die Vollkostenrechnung durch den Ausweis "gesonderter Fixkostenbeiträge" gerettet werden ? In:ZfB,37.Jg.(1967),S.778

2) zur funktionellen Abhängigkeit im einzelnen unter Beachtung unterschiedlicher Vollkostenrechnungen auf der Basis von Istkosten (Istbeschäftigung) vgl.Hummel,Siegfried:a.a.O., S.159 f

Eine Vollkostenrechnung auf der Basis von Ist-Kosten führt insbesondere bei rückläufiger Beschäftigung zu Ergebnissen, die Kruse als "absurd" bezeichnet.[1] Das resultiert daraus, daß bei abnehmender Beschäftigung die Herstellungskosten pro Erzeugnis ansteigen,da der gesamte Fixkostenblock einer geringeren Anzahl von Vermögensgegenständen angelastet wird. Geibel hat die aus der Unterbeschäftigung resultierenden Leerkosten in vier Kategorien eingeteilt und ihre jeweilige bilanzielle Behandlung erörtert.[2]

Geibel unterscheidet

1.abbaufähige und gewollte Leerkosten

2.nicht abbaufähige und gewollte Leerkosten

3.nicht abbaufähige und nicht gewollte Leerkosten

4.abbaufähige und nicht gewollte Leerkosten

Die abbaufähigen und gewollten sowie die nicht abbaufähigen und gewollten Leerkosten sollen aufgrund des fehlenden Leistungszusammenhangs nicht den Produkten zugerechnet werden können.Ihre Zweckbestimmung rechtfertigt sich aus der zukunftsorientierten Unternehmerabsicht.[3] Die daraus möglicherweise zu ziehende Konsequenz,die Leerkosten als künftigen Wert zu aktivieren,lehnt Geibel ab.Tatsächlich entzieht sich eine derartige Position auch der Beständerechnung,weil eine selbständige Bewertungsfähigkeit nicht gegeben ist.Ein Ausweis als Rechnungsabgrenzungsposten scheitert daran,daß nach der hier vertretenen Ansicht auch hier ein Vermögensgegenstand vorliegen muß;im übrigen wäre das Merkmal der "bestimmten Zeit nach dem Abschlußstichtag" kaum zu verwirklichen.

Die ungewollten,aber nicht abbaufähigen Überkapazitäten und Leerkosten sollen demgegenüber bei der Bewertung der mit den entsprechenden Kapazitäten hergestellten Erzeugnissen beachtet werden.Lagern derartige Erzeugnisse am Bilanzstichtag in der Unternehmung,so sollen entsprechende Leerkosten aktiviert werden.[4] Begründet wird dies nicht mit einem aus der Bilanz resultierenden Argument,sondern mit Überlegungen aus

1)Kruse,Hans-Gerhard:Die Bilanzierung von Halb- und Fertigfabrikaten nach der Methode des Direct Costing.Wiesbaden 1967,S.24 f mit zahlreichen Nachweisen

2)Geibel,Johannes:Die bilanzielle Behandlung von Leerkosten in kostentheoretischer Sicht.In:ZfB,35.Jg.(1965),S.237 ff

3)ebenda,S.240

4)ebenda,S.245

der Investitionsrechnung : aufgrund früherer Investitionsüberlegungen hat der Investor die nun überflüssigen Kapazitäten als rentabel angesehen und für die beabsichtigte Produktion als zweckmäßig installiert.Dann aber-"wollte der Investor als sachkundig und verantwortungsbewußt gelten"- mußte er auch über Möglichkeiten der Betriebselastizität nachgeacht haben,womit Geibel wohl meint,daß sich der Investor auch über die Auswirkungen einer Unterbeschäftigung Gedanken machen wird und dies bei den Rentabilitätsüberlegungen bedenken wird.Daher ist "auf eine generelle Leistungsbezogenheit aller auf diese Investitionsentscheidungen zurückzuführenden Überkapazitätskosten zu allen mit diesen Kapazitäten erzeugten Gütern" zu schließen.[1)]
Eine bilanzielle Nutzenbetrachtung kann aber nicht aufgrund von (nicht einmal notwendigerweise angestellten) Investitionsüberlegungen entschieden werden.Nicht die Motivationen der Vergangenheit,sondern die zukünftigen Auswirkungen müssen entscheidend sein.Daß der Unternehmer vielleicht von einer bestimmten Elastizität des Produktionspotentials ausgegangen ist,ist für die Frage der Aktivierbarkeit ohne Belang.Das widerspricht auch dem Prinzip der Einzelbewertung. Zudem ist nicht einzusehen,warum ein künftiger Nutzen in Form von bereitstehenden unausgenutzten Kapazitäten nicht gespeichert werden kann,wohl aber die Kosten nicht mehr verwertbarer Kapazitäten aktiviert werden sollen.
Die ungewollten,aber abbaufähigen Leerkosten schließlich müssen in konsequenter Weiterführung der oben wiedergegebenen Gedanken Geibels aus der Beständerechnung ausscheiden : sie waren weder in der Vergangenheit leistungsbezogen noch soll ihr künftiger Einsatz zur Debatte stehen.[2)]
Selbst wenn man die Argumente Geibels für vertretbar hält, sprechen Gründe der Praktikabilität gegen eine solche Differenzierung. Eine Fülle zusätzlicher Informationen wäre notwendig,um jeweils zu entscheiden,ob Leerkosten abbaufähig oder nicht abbaufähig,gewollt oder nicht gewollt sind.Zudem kommt das grundsätzliche Problem der Messung einer Normalbeschäftigung.

1)Geibel,Johannes:a.a.O.,S.244 f
2)ebenda,S.245

Während die bisherigen Erörterungen eine spezielle gesetzgeberische Lösung nicht beachteten,vielmehr von allgemeinen Bilanzierungsprinzipien ausgingen,sollen nunmehr die aktienrechtliche und die steuerrechtliche Konzeption betrachtet werden.

Gemäß § 153 Abs.2 AktG dürfen "bei der Berechnung der Herstellungskosten ... in angemessenem Umfang Abnutzungen und sonstige Wertminderungen sowie angemessene Teile der Betriebs- und Verwaltungskosten eingerechnet werden,die auf den Zeitraum der Herstellung entfallen;Vertriebskosten gelten nicht als Betriebs- und Verwaltungskosten."

Bei der Auslegung dieser Norm spielen die zu den Fixkostenproblem erörterten Argumente eine wesentliche Rolle,da sie ausschließen,daß der Ansatz derartiger Kostenbestandteile gegen fundamentale Prinzipien des Bilanzrechts verstößt.

Der § 153 Abs.2 AktG bestätigt dieses Ergebnis insoweit, als auch er fixe Kosten nicht grundsätzlich von der Aktivierung ausschließt.Zwar besteht über den Inhalt des Begriffs "Betriebskosten" keine Einigkeit in der Literatur,[1] doch ist es vertretbar,wenn aus dem Zusammenhang des Begriffs mit den "Abnutzungen und sonstigen Wertminderungen" darauf geschlossen wird,daß es zumindest einen leistungsunabhängigen Teil der Betriebskosten gibt,so daß also fixe Kosten im Bilanzansatz enthalten sein können.[2]

Dieses Wahlrecht kann nicht in ein "Müssen" umgedeutet werden.[3] Sinnvoller ist es,der aktienrechtlichen Konzeption zu unterstellen,daß sie grundsätzlich von einer Teilkostenrechnung ausgeht,im übrigen den Unternehmungen aber die Möglichkeit gibt,fixe Kosten einzubeziehen.[4] Problematisch ist lediglich,inwieweit diese Einbeziehung vorgenommen werden darf.Aus dem Wort "angemessen" wird die Folgerung gezogen, es dürfe sich nicht um Kosten einer "offenbaren Unterbeschäftigung" handeln.[5] Man wird die Norm so auslegen müssen,

1)vgl.Stellungnahme NA/IdW 4/1966:Untergrenze der Herstellungskosten.In:WPg,19.Jg.(1966),S.329
Mutze,Otto:Die unterschiedliche Behandlung der Herstellungskosten auf den verschiedenen Anwendungsgebieten.In:DB,20.Jg.(1967),S.170

2)vgl.Stellungnahme NA/IdW 4/1966:a.a.O.,S.329

3)a.A.Döllerer:Georg:Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht. In:BB,20.Jg.(1965),S.1412 f

4)Moews,Dieter:a.a.O.,S.203

5)Adler,Düring,Schmaltz:a.a.O.,Anm.62 zu § 155

daß sie es nicht gestattet,bei unverändertem Preisniveau der Produktionsfaktoren trotz zurückgehender Produktionsmenge einen gegenüber dem letzten Bilanzansatz gestiegenen Wert für gleichartige Vermögensgegenstände auszuweisen. Somit bleibt wenigstens dann,wenn ein Vermögensgegenstand gleicher Art bereits am vorjährigen Bilanzstichtag in der Unternehmung lagerte,eine Auseinandersetzung mit dem Begriff der offenbaren Unterbeschäftigung erspart.

Damit ist gezeigt,daß das Handelsrecht einer Teilkostenrechnung nicht entgegensteht,daß von einem Verbot des Ausweises fixer Kosten aber ebenfalls nicht gesprochen werden kann.Der Unternehmung sind damit genügend Möglichkeiten gegeben,den Bilanzansatz interessengemäß auszunutzen. Ungeklärt ist jedoch,wo die Untergrenze des handelsrechtlichen Ansatzes zu suchen ist.Der unklare Inhalt des Begriffs "Betriebskosten" trägt dazu bei.Würde man z.B. als Betriebskosten alle Gemeinkosten ansehen,dann könnten das Fertigungsmaterial und der Fertigungslohn die Untergrenze der Bewertung bilden,[1] schließlich wäre auch eine Auslegung möglich,die nur noch das Fertigungsmaterial aktiviert.[2] Daß eine derartige Auslegung den Intentionen des Gesetzgebers nicht entspräche,ist sicher.Es scheint,als könne man in bestimmten Grenzfällen der Auslegung des § 153 Abs.2 AktG mittels herkömmlicher Kostenkategorien nicht mehr gerecht werden.Die Auslegung könnte zu einem extrem niedrigen Wertansatz führen,den ein Wirtschaftsprüfer nicht billigen würde, obschon der Wortlaut diese Auslegung rechtfertigen könnte. In solchen Fällen wird der Herstellungskostenansatz das Ergebnis eines Interessenkonfliktes zwischen Verwaltung und Wirtschaftsprüfer sein.Damit sind einer auf Kostenkategorien herkömmlicher Art aufgebauten Betrachtungsweise natürliche Grenzen gesetzt.Das Verlangen,lediglich variable oder beschäftigungsproportionale und abbaufähige beschäftigungsfixe Einzelkosten[3] anzusetzen,wird immer dann auf den Widerstand des Wirtschaftsprüfers stoßen,wenn dieser meint,daß ein derartiger Wertansatz den Intentionen des Aktienrechts widerspricht und die Interessen der Aktionäre nicht berücksichtigt.

1) Gail,Winfried:Stille Reserven,Unterbewertung und Sonderprüfung.Herne/Berlin 1969,S.79 f
2) Lonz,Hans-Jörg:Die Berücksichtigung von Schwankungen des Beschäftigungsgrades bei der Bestimmung der Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens in der Steuerbilanz.Diss.FU Berlin 1969,S.179
3) Layer,Manfred:a.a.O.,S.134

Das Steuerrecht hat versucht,eine eigene Lösung zu finden. Es geht grundsätzlich vom Ansatz der Vollkosten aus,vgl. Abschnitt 33 EStR 1966.Hinsichtlich der Unterbeschäftigungskosten wird differenziert:Die Stillegung eines Teilbetriebs oder einzelner Wirtschaftsgüter beeinflußt den Herstellungskostenansatz,da dadurch entstehende Leerkosten nicht aktivierbar sind.Die Unterbeschäftigung einzelner Anlagegüter führt dagegen nicht zu einem verminderten Ansatz.[1)]
Eine vergleichende Betrachtungsweise zwischen Handels- und Steuerrecht zeigt folgendes : Wenn das Handelsrecht zwischen Vollkosten und Teilkosten dem Kaufmann Spielräume gewährt, wenn der Gesetzgeber weiterhin im § 6 EStG den Herstellungskostenbegriff nicht näher präzisiert,so lägen an sich die Voraussetzungen vor,den handelsrechtlichen Ansatz,den der Kaufmann gewählt hat,im Wege des Maßgeblichkeitsprinzips zur Geltung kommen zu lassen.Das Steuerrecht hat diesen Weg nicht beschritten,sondern in den EStR festgelegt,daß eine Bewertung mit den Vollkosten erforderlich sei.
Dagegen ist aus der Sicht des Maßgeblichkeitsprinzips jedoch nichts einzuwenden.Die Situation entspricht der der Anschaffungskosten.Aus der Sicht des Maßgeblichkeitsprinzips wäre gegen den Ansatz zu Vollkosten nur etwas einzuwenden, wenn ein solcher Ansatz handelsrechtlich unzulässig wäre. Es konnte aber gezeigt werden,daß dies nicht der Fall ist. Das Steuerrecht hat also einen handelsrechtlich zulässigen Wert übernommen.Dagegen würde die Anerkennung des jeweils in der Handelsbilanz des Kaufmanns ausgewiesenen Wertansatzes zwar vordergründig dem Maßgeblichkeitsprinzip entsprechen,dem Verhältnis des § 5 Abs.1 zu § 6 EStG aber nicht Rechnung tragen.
Auf die Heranziehung des Gleichheitsgrundsatzes zur Begründung dieses Ergebnisses sollte jedoch verzichtet werden. Der Gleichheitssatz stünde einer Anerkennung des handelsrechtlichen Spielraumes solange nicht entgegen,solange der Teilkostenansatz nicht nur aus steuerlichen Gründen vertretbar wäre.Es sind sicherlich Fälle denkbar,in denen der Steuerpflichtige aufgrund einer willkürfreien Auslegung den Ansatz von Teilkosten geltend machen könnte,ohne daß dadurch im Verhältnis zu allen jenen Steuerpflichtigen,die zu Vollkosten bilanzieren,eine Verletzung des Gleichheitssatzes vorläge.

1)BFH-Urteil vom 15.2.1966 I 103/63,BStBl.1966 III,S.468

Damit ist gezeigt,daß sich gegen die Wertung des Gesetzgebers,fixe Kosten zu bilanzieren,vom Standpunkt des Steuerrechts nichts einwenden läßt.Hörstmanns Argument,die steuerliche Bewertungslehre habe die Erkenntnisse des Unternehmers und die Forschungsergebnisse der Betriebswirtschaftslehre zu beachten,[1] ist methodisch unhaltbar.Im übrigen ist es einfach nicht wahr,daß innerhalb der Betriebswirtschaftslehre die Grenzkostenrechnung als einzig anerkannte Methode der Kostenrechnung gilt.[2]

Die Bewertung mit den Herstellungskosten wirft noch ein weiteres Problem auf.Sofern eine Norm die Zurechnung von Einzelkosten und Gemeinkosten (fixe und variable) verlangt oder gestattet,ist sie mit einem Realitätsbezug ausgestattet. Denn der Norm liegt die Vorstellung zugrunde,daß das Problem der Kostenzurechnung lösbar ist,d.h.daß die in der Realität wahrnehmbaren Kosten auf die Kostenträger verrechnet werden können.Neuere Untersuchungen haben jedoch gezeigt, daß einer solchen Zurechnung Grenzen gesetzt sind.[3]

1.Ein objektives Kriterium für die Einteilung der Kosten in Einzel- und Gemeinkosten gibt es nicht.
2.Hinsichtlich der Gemeinkostenverteilung ist zu bedenken, daß sich im allgemeinen keine Gemeinkosten und Zuschlagsbasen finden lassen,die sich stets proportional zueinander verändern.
3.Grundsätzlich wird eine einmal gefundene Zuschlagsbasis als alleiniger Maßstab für die Beschäftigung angesehen. Damit wird unterstellt,daß es außer der Beschäftigung keine Beeinflussungsgrößen der Gemeinkosten gibt.

Es zeigt sich daher,daß die Steuerbehörden im Regelfall von den Steuerpflichtigen etwas unmögliches verlangen: sie sollen die Wirtschaftsgüter mit den Vollkosten bilanzieren. Die Ermittlung dieses Bilanzansatzes scheitert aber an Zurechnungsproblemem .Steuerbehörde und Steuerpflichtiger stehen vor einem Dilemma:einerseits sind Gemeinkosten zu verrechnen,andererseits gibt es kein objektives Kriterium der Nachprüfbarkeit.

1)Hörstmann,Franz:Der Herstellungskostenbegriff im Wandel des unternehmerischen Kostendenkens und der steuerrechtlichen Beurteilung.In:Steuerberater-Jahrbuch 1968/69. Köln 1969,S.401
2)ebenda,S.415
3)Langen,Heinz:Grenzen der Deckungsbeitragsrechnung. In:FAZ,Blick durch die Wirtschaft vom 18.Oktober 1966,S.5
Lonz,Hans-Jörg:a.a.O.,S.184 f

In dieser Situation sollte man konsequent die praktikabelste Lösung suchen.Da es völlig gleichgültig ist,"wie man Fixkosten "umlegt" und nach welchen Schlüsseln man die Gemeinkosten verteilt,da kein Verteilungsverfahren besser ist als das andere"[1], sollte es lediglich darum gehen,den Block der variablen Gemeinkosten und der fixen Kosten den Wirtschaftsgütern zu belasten,ohne zu versuchen,nach "richtigen" Schlüsselungen bzw. Proportionalisierungen zu suchen.Wer eine Vollkostenrechnung für kalkulatorische Zwecke aufgebaut hat,wird von derartigen Praktikabilitätsüberlegungen nicht berührt,da er zum Zwecke der bilanziellen Bestandsbewertung keine neuen Überlegungen anzustellen braucht.Wer aber mit Teilkostenrechungen arbeitet, sollte das jeweils einfachste Verfahren wählen,ohne beanspruchen zu wollen,eine genaue Kostenzurechnung vorgenommen zu haben.Die Steuerbehörden werden dem kaum etwas entgegenhalten können.Für sie geht es darum,zu verhindern,daß bestimmte Ausgaben sofort in die Gewinn- und Verlustrechnung eingehen. So könnte man im einfachsten Fall die fixen Kosten auf die proportionalen Herstellungskosten der einzelnen Bestände mithilfe eines einzigen globalen Zuschlagssatzes verteilen.[2] Gegen bilanzrechtliche Prinzipien dürften derartige,nach dem Praktikabilitätskriterium ausgewählte,Verfahren nicht verstoßen.Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Einzelbewertung ist nicht gegeben,weil sich diese als nicht durchführbar erweist.Einer Entstehung willkürlicher Werte sind durch Beachtung des Niederstwertprinzips bzw. des Teilwerts Grenzen gesetzt. Daß dabei insbesondere bei der Bewertung der unfertigen Fabrikate Schwierigkeiten entstehen werden,soll nicht unerwähnt bleiben.Da Marktpreise regelmäßig nicht existieren,ist von den künftigen Erlösen und den noch anfallenden Kosten zur Ermittlung eines am Bilanzstichtag geltenden Wertes auszugehen.[3] Ob man sich bei der Ermittlung der noch anfallenden Kosten

1) Moews,Dieter:a.a.O.,S.2o5

2) ebenda,S.2o4
Lonz,Hans-Jörg,a.a.O.,S.2oo lehnt Zurechnungen aufgrund praktischer Erwägungen ab.Eine Alternative,die einen höheren Grad an Richtigkeit erzielen könnte,kann auch er nicht nennen. Von kaufmännischer Seite und auch von der Seite der Finanzbehörde bzw.der der rechtsprechenden Gewalt wird aber eine Entscheidung verlangt.Daß diese Entscheidung vom Ermessen des Steuerpflichtigen mitbestimmt wird,ist im Hinblick auf die gleichmäßige Besteuerung weniger bedenklich als eine gesetzgeberische Anordnung etwa von der Art,die Kostenzurechung sei nach der Methode x oder y vorzunehmen.

3) vgl.Tubbesing,Günter:Zur verlustfreien Bewertung unfertiger Erzeugnisse.In:WPg,18.Jg.(1965),S.617 ff

einer diffizilen Aufteilung bedient oder von praktikablen Zurechnungen ausgeht : ob gegenüber dem Bestandswert,wie er sich aus der Vollkostenrechnung zum Bilanzstichtag ergibt, eine Korrektur erforderlich ist,hat in jedem Fall den Charakter des Zufälligen.

III.Maßgeblichkeitsprinzip und Bilanzbündeltheorie

Untersucht werden soll,ob § 5 Abs.1 EStG ein vollständiges Bild von den Beziehungen zwischen Handels- und Steuerbilanz abgibt.Die Frage entsteht,weil das EStG von einer bestimmten Einstellung gegenüber den Personenhandelsgesellschaften ausgeht,die im Widerspruch zu der aus § 5 EStG folgenden Lösung liegen könnte.
Die Personengesellschaft ist kein selbständiges Steuersubjekt im Sinne des EStG.Auf Becker geht die Formulierung zurück,sie sei einkommensteuerlich überhaupt nicht vorhanden.[1] Steuerpflichtig sind die einzelnen Gesellschafter als Mitunternehmer,so daß der Auftrag des EStG bei der Besteuerung der Personengesellschaften lautet : den Gewinn des einzelnen Mitunternehmers aus der Gesellschaft zu ermitteln,[2] vgl.§ 15 Nr.2 EStG,der im Gesellschafter den Unternehmer,wenn auch als Mitunternehmer,des Betriebs sieht.[3]

Um diesen Vorgang verständlich zu machen,ist von der Rechtsprechung die sogenannte Bilanzbündel"theorie" entwickelt worden : jeder Mitunternehmer betreibt,obwohl er zivilrechtlich Mitglied eines Personenverbandes ist,einen eigenen Gewerbebetrieb.An die Stelle des zivilrechtlich einheitlichen Unternehmens treten selbständig betriebene Einzelunternehmen.Da jeder Mitunternehmer einen eigenen Gewerbebetrieb führt,soll daraus folgen,daß er auch eine eigene Bilanz aufstellt.Es gibt somit für die Bilanzbündeltheorie keine Bilanz der Gesamtunternehmerschaft,sondern nur Einzelbilanzen,die zu einer Gesamtbilanz gebündelt werden können. Die gemäß § 215 AO vorzunehmende "einheitliche Gewinnfeststellung" ändert daran nichts,da nicht der Gewinn der Gesamtunternehmerschaft ermittelt wird,sondern lediglich festgestellt wird,welchen Gewinn bzw.Verlust der einzelne Mitunternehmer erzielt hat.§ 215 AO bestimmt,daß die materiellrechtlichen Normen an einem Ort anzuwenden sind,[4] legt die Normen selbst aber nicht aus.Sein Sinn liegt in der Vermeidung unterschiedlicher Entscheidungen.[5]

1)Becker,Enno:Erläuterungen zur Rechtsprechung.In:StW I,18.Jg. (1939),Sp.43
2)Hoffmann,Fritz:Die Pensionszusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft. In:BB,22.Jg.(1967),S.992
3)Littmann,Eberhard:a.a.O.,Anm.291 zu §§ 4,5
4)ebenda,Anm.114 zu § 15
5)RFH-Urteil vom 21.12.1938,VI 749/38,StW II 1939,Sp.175(176)

Ihren eigentlichen Anwendungsbereich hat die Bilanzbündeltheorie bei den steuerlichen Wirkungen der Beziehungen zwischen den Gesellschaftern und ihrer Gesellschaft. In der Außensphäre der Gesamtunternehmerschaft übt sie keinen Einfluß aus. Was die Gesellschaft im Verkehr mit Dritten erwirtschaftet, wird gemäß der Gewinnverteilung besteuert.[1] Der Gewinn, der insoweit unter Berücksichtigung der Ausnahmevorschriften dem handelsrechtlichen Ergebnis entspricht, wird gemäß § 15 Nr.2 EStG um bestimmte Beträge erhöht, und zwar um solche, die aus zivilrechtlichen Schuldverhältnissen zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern entstehen. Dabei handelt es sich um Arbeitsverhältnisse, Darlehensverhältnisse und Schuldverhältnisse, die die Hingabe von Wirtschaftsgütern zum Gegenstand haben. Diese Aufzählung ist von Rechtsprechung und Lehre verallgemeinert worden und in Übereinstimmung mit der Bilanzbündeltheorie zu dem Satz erweitert worden, daß schuldrechtliche Beziehungen zwischen der Gesamtunternehmerschaft und den Mitunternehmern nicht möglich seien.[2] Erhält der Mitunternehmer aufgrund eines derartigen Schuldverhältnisses etwas, so vergrößert dies seinen Gewinn.

Eine vollständige Beschreibung der Bilanzbündeltheorie soll nicht erfolgen. Im Zusammenhang mit § 5 EStG interessieren vielmehr folgende Probleme :

1. Inwieweit wird die Bilanzbündeltheorie konsequent weitergeführt, so daß zwischen der Gesellschaftsbilanz und der Bilanz des Mitunternehmers keine wesentlichen Beziehungen mehr bestehen ?
2. Inwieweit werden Konzessionen an die Gesamtbilanz gemacht ?

Die Frage, ob die Bilanzbündeltheorie den § 15 Nr.2 vertretbar auslegt, wird am Schluß der Untersuchung beantwortet werden.

Eine Aufspaltung der Gesamtunternehmerschaft in Einzelbetriebe verbietet zwar, daß ein Unternehmer mit sich selbst einen Arbeitsvertrag abschließt und sich selbst mit gewinnmindernder Wirkung ein Gehalt zahlt, sie verböte es aber nicht, daß der einzelne Mitunternehmer einen steuerlich wirksamen Arbeitsvertrag oder Darlehensvertrag mit den anderen Mitunternehmern abschlösse. Es wäre lediglich sein Anteil

1) vgl. zu den Ausnahmen Littmann, Eberhard: a.a.O., Anm. 104 zu §15
2) Kraneis, Karl-Kristian: Die Grenzen der Bilanzbündeltheorie. Düsseldorf 1963, S.21

an den Zinsen bzw.am Arbeitslohn steuerlich als Gewinn bei ihm zu verbuchen,während die anderen Mitunternehmer echte Betriebsausgaben geltend machen könnten.Die Rechtsprechung hat derartige Versuche abgelehnt.In einer Entscheidung des BFH vom 28.1.1958 heißt es: "Es ist auch nicht etwa möglich,unter Berufung auf die sogenannte Bilanzbündeltheorie das Arbeitsverhältnis des Gesellschafters zu einer Gesellschaft in Arbeitsverhältnisse im eigenen Mitunternehmen und zu den Mitgesellschaftern aufzuspalten.Das wirtschaftlich einheitliche Arbeitsverhältnis muß auch steuerlich einheitlich beurteilt werden."[1)]

Dem Argument des "wirtschaftlich einheitlichen Arbeitsverhältnisses",das auch "steuerlich einheitlich"beurteilt werden muß,kann die Spaltungsfunktion der Bilanzbündeltheorie entgegengehalten werden : die Aufspaltung des Arbeitsverhältnisses wäre nur die logische Konsequenz aus der Aufspaltung des Gesellschaftsverhältnisses.

Bis zum Jahre 1967 hatte der BFH noch eine einzige Ausnahme zugelassen,und zwar die steuerliche Behandlung von Pensionsverpflichtungen für Gesellschafter-Geschäftsführer.

Der RFH hatte im Urteil vom 13.3.1940 die Zulässigkeit von Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen in der Bilanz eines Mitunternehmers gegenüber den persönlich haftenden Gesellschaftern als Geschäftsführer anerkannt,die Aufspaltung also akzeptiert,da die Kapitalanteile der verpflichteten Gesellschafter belastet seien.[2)] Diese Rechtsprechung wurde bis zum Urteil des BFH vom 16.2.1967 aufrechterhalten.

Die Kerngedanken des ablehnenden Urteils,das sich auf § 15 Nr.2 stützt,seien im folgenden wiedergegeben.[3)]

1.§ 15 Nr.2 schreibe die Hinzurechnung des Gehalts zum Gewinn zu.Anders könne auch das Ruhegeld nicht behandelt werden.Es stellt wie die Zusage eines Gehalts steuerrechtlich die Verabredung eines Vorweggewinns dar.[4)]

2.Die Zusage,Ruhegeld zu zahlen,kann bei der Feststellung des jetzigen Gewinns durch eine Rückstellung nicht berücksichtigt werden.Es gehe nicht um die Feststellung,jetzt einen richtigen Gewinn durch den Ansatz von Rückstellungen zu er-

1)BFH-Urteil vom 28.1.1958,I 71/57 U,BStBl.1958 III,S.112(113)
2)RFH-Urteil vom 13.3.1940,VI 750/39,RStBl.1940,S.474(475)
3)BFH-Urteil vom 16.2.1967,IV R 62/66,BStBl.1967 III,S.222
4)ebenda,S.223

mitteln,vielmehr handele es sich um die Korrektur der Gewinnverteilung in dem einen Zeitraum zugunsten der Gewinnverteilung in einem anderen Zeitraum.Gewinnverteilung könne aber nicht deswegen,weil sie zur Zeit lediglich zu Forderungen und Verpflichtungen führe,im jetzigen Jahresabschluß durch Rückstellungen berücksichtigt werden.
Wie Littmann in seiner Besprechung des Urteils ausführt, sei es aus der Konzeption der Bilanzbündeltheorie heraus nicht verständlich.[1] Er meint,das Urteil gehe vom handelsrechtlichen Gewinn aus.Wäre dem so,dann hätte das Schwergewicht der Erörterungen auf dem Problem liegen müssen, ob für die Gesellschaft eine echte Verbindlichkeit besteht, die in der Gesamtbilanz angesetzt werden kann.Das ist nicht der Fall.Littmann entzieht sich diesen Erörterungen durch den Hinweis,daß der handelsrechtliche Gewinn zugrunde gelegt werden müsse,jedoch unter Berücksichtigung der sich aus § 15 Nr.2 EStG ergebenden Korrekturen.[2] Dem tatsächlichen Handelsbilanzgewinn werden die dem Gesellschafter-Geschäftsführer zugesagten Pensionen zugeschlagen,worauf dann die Verteilung vorzunehmen ist.Mit diesem Rechenverfahren glaubt Littmann,einerseits die Bilanzbündeltheorie mit ihrer Tendenz,von den Einzelgewinnen auszugehen,überwunden zu haben,andererseits den einheitlich zu ermittelnden Gewinn unmittelbar aus dem Handelsbilanzgewinn abgeleitet zu haben.Der entscheidende Fehler in dieser Betrachtungsweise liegt darin,daß Littmann offenbar davon ausgeht,daß eine weniger konsequent angewendete Bilanzbündeltheorie zurück zur Handelsbilanz führt.Das Gegenteil ist der Fall : handelsrechtlich liegt für die Gesellschaft eine echte Verbindlichkeit vor.Die Last,die die anderen Gesellschafter übernommen haben,ist etwas anderes als ein Vorgang auf der Ebene der Beteiligung am Gewinn.Ginge es wirklich nur um die Korrektur der Gewinnverteilung in dem einen Zeitraum zugunsten der Gewinnverteilung in dem anderem Zeitraum, dann wäre die Erfüllung der Verbindlichkeit davon abhängig, daß die Gesellschaft einen Gewinn erzielt und der Gesell-

1)Littmann,Eberhard:Keine Pensionsrückstellungen mehr für Gesellschafter-Geschäftsführer von Personengesellschaften. In:DStR,5.Jg.(1967),S.407
2)ebenda

schafter noch den Status eines Gesellschafters hat.Beides kann zwar durch einen Vertrag verabredet werden,erscheint aber zumindest hinsichtlich der zukünftigen Beibehaltung der Gesellschafterstellung als ungewöhnlich,würde unter Umständen auch dem Zweck der Pensionszusage widersprechen. Es ist vielmehr Hoffmann zuzustimmen,der in der späteren Zahlung keine Gewinnverteilung erblickt,sondern die Einlösung einer Verpflichtung.[1] Die von Littmann angestrebte Beachtung des handelsrechtlichen Gewinns würde unter diesen Umständen paradoxerweise eine konsequente Anwendung der Bilanzbündeltheorie erforderlich machen.Littmann konzediert selbst,daß der Umstand,daß die Pensionszusage bei dem begünstigten Gesellschafter aufgrund des § 15 Nr.2 dem Bereich der Gewinnverteilung zuzurechnen ist,"für sich allein nicht ausreicht,um eine Gewinnminderung auf Grund der Pensionszusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer bei den übrigen Gesellschaftern....von vornherein auszuschließen."[2] Die Aufstellung von Einzelbilanzen würde somit bewirken, daß gemäß der Intention des § 15 Nr.2 die Pensionszusage den Gewinn des begünstigten Gesellschafter nicht verkürzen würde,daß durch die Berücksichtigung in den Bilanzen der anderen Gesellschafter aber eine Annäherung an die Handelsbilanz erfolgte,da die Pensionszusage dort angesetzt werden kann.

Auch die steuerlichen Wahlvorschriften können nicht entsprechend der Bilanzbündeltheorie in Anspruch genommen werden,obwohl hier nicht einmal der bei der Ablehnung der Aufspaltung eines Schuldverhältnisses eventuell durchschlagende Gemeinschaftsgedanke angewendet werden kann:die dem Gesellschaftsgedanken zugrunde liegende Gemeinsamkeit der Interessen kann den einzelnen Gesellschafter nicht daran hindern,eine vom Steuerrecht vorgenommene Konstruktion zu seinem Nutzen zu gebrauchen.[3] Im Urteil vom 29.1.1959 erklärte der BFH,daß die Wahl verschiedener Abschreibungssätze über den Zweck der Bilanzbündeltheorie hinausginge; dieser beschränke sich darauf,das Verhältnis der Gemein -

1) Hoffmann,Fritz:Die Pensionszusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft,a.a.O.,S.993
2) Littmann,Eberhard:Keine Pensionsrückstellungen mehr für Gesellschafter-Geschäftsführer von Personengesellschaften, a.a.O.,S.407
3) Meilicke,Heinz:Steuerlich günstige Formen der Unternehmensgestaltung.In:Steuerberater-Jahrbuch 1956/57.Köln 1957,S.192

schafter untereinander und zur Gemeinschaft verständlich zu machen.[1] Darin liegt jedoch eine Verkennung dessen, was die Bilanzbündeltheorie beabsichtigt : sie ist nicht nur eine Hilfskonstruktion oder gar nur ein didaktisches Instrument, wie immer dann behauptet wird, wenn der Steuerpflichtige aus ihr Konsequenzen zu seinem Vorteil ziehen möchte. Dies zeigt deutlich jener Bereich, in dem die Bilanzbündeltheorie nicht nur zu einer Erhöhung des steuerpflichtigen Gewinns oder zur Nichtanerkennung einer Verbindlichkeit führt, sondern das Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen über den handelsrechtlichen Bereich hinaus vergrößert. Jedes Wirtschaftsgut, das dem Betrieb der Gesellschaft dient, wird ihr bzw. einem Mitunternehmer als Betriebsvermögen zugerechnet, auch wenn es bürgerlich-rechtlich im Alleineigentum des Gesellschafters steht. Man wende auf diesen Vorgang einmal die Betrachtungsweise Littmanns an, statt die Einzelbilanz zum Ausgangspunkt zu machen, von der Gesamtbilanz der Gesellschaft auszugehen, lediglich unter Beachtung der aus § 15 Nr.2 erfolgenden Korrekturen. In der handelsrechtlichen Bilanz der oHG bzw. KG erscheint das Wirtschaftsgut, das einem Gesellschafter gehört, nicht. Der handelsrechtliche Gewinn wird lediglich um jene Beträge erhöht, die ihn im Zusammenhang mit der Gegenleistung aus dem Miet- oder Pachtvertrag gemindert haben. Die handelsrechtliche Betrachtung kann also niemals zu einer Zurechnung zum Betriebsvermögen führen. Daher wird diese Zurechnung auch nicht mit derartigen Überlegungen gerechtfertigt; vielmehr erscheint nun wiederum die Betrachtungsweise, die den Mitunternehmer als Inhaber eines Einzelbetriebes sieht. Deutlich kommt dies bei Littmann zum Ausdruck: "Wäre dieses Wirtschaftsgut im Gewerbebetrieb des Alleineigentümers-Gesellschafters-notwendiges Betriebsvermögen, so ist es das auch im Betrieb der Gesellschaft."[2]

Die vorstehenden Ausführungen haben gezeigt, daß die Besteuerung der Personengesellschaften noch nicht zu einem vertretbaren Ergebnis geführt hat, soweit es den Einkommensteuerbereich betrifft. Grundproblem ist das Verhältnis der Bilanzbündeltheorie zum Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Während die für den Staat

1) BFH-Urteil vom 29.1.1959, VI 24o/57 U, BStBl. 1959 III, S.154 (155)

2) Littmann, Eberhard: Das Einkommensteuerrecht, a.a.O., Anm.292 zu §§ 4,5

günstigen Ergebnis mithilfe der Bilanzbündeltheorie erzielt werden,wird dem Steuerpflichtigen die Beufung auf eben diese Auffassung regelmäßig verwehrt.Es kann aber nur eine Interpretation des § 15 Nr.2 richtig sein,da die Bilanzbündeltheorie nicht gleichzeitig gelten und nicht gelten kann.
Fink hat den Wortlaut des § 15 Nr.2 EStG zum Anlaß einer grundsätzlichen Kritik an der Bilanzbündeltheorie genommen. § 15 Nr. 2 besage nicht,daß der Gewinn die dem Gesellschafter gezahlten Vergütungen bereits enthalten solle.Der Wortlaut schreibe vielmehr vor,daß der Gewinn um bestimmte Beträge zu erhöhen ist.An der Gewinnermittlung werde durch § 15 Nr.2 daher nichts geändert.Sie habe ihren Ausgangspunkt im Handelsrecht zu nehmen.[1] Auch Paulick kommt zu dem Ergebnis, daß § 15 Nr.2 durch Rechtsprechung und Verwaltung extensiv ausgelegt werde.§ 15 Nr.2 besage lediglich,daß die dort bezeichneten Einkünfte als gewerbliche Einkünfte zu gelten haben.Keineswegs erlaube er die Feststellung,schuldrechtliche Beziehungen seien in steuerlicher Sicht zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern nicht möglich.[2]
Es seien im folgenden einmal die steuerlichen Wirkungen ohne die Einführung der Bilanzbündeltheorie genannt.
Die Gewinnermittlung hätte dann ihren Ausgangspunkt bei der Handelsbilanz der oHG bzw. KG zu nehmen.Da ein im Eigentum eines Gesellschafters stehendes Wirtschaftsgut,das lediglich von der Gesellschaft gemietet oder gepachtet wird,nicht in deren Bilanz ausgewiesen werden kann,kann es auch zum steuerlichen Betriebsvermögen nicht gerechnet werden.
Unterschiedliche Bewertungsvorschriften wären nicht denkbar, die Gesellschafter müßten sich über einen für alle geltenden Ansatz einigen.
Dem handelsrechtlichen Ergebnis wären die aus den Beziehungen der Gesellschafter zur Gesellschaft stammenden Beträge,die das handelsrechtliche Ergebnis beeinflußt haben,wieder gutzuschreiben.Eine Aufspaltung wäre nicht möglich,d.h.die Konstruktion eines Schuldverhältnisses mit jeweils einem Gesellschafter.Das ist nur denkbar,solange man an der Bilanzbündeltheorie festhält.Anerkennt man die Einheit der Gesell-

1)Fink,Hans Ludwig:Ist die Bilanzbündeltheorie noch haltbar ? In:Steuerberater-Jahrbuch 1955/56.Köln 1956,S.528
2)Paulick,Heinz:Gedanken zur Bilanzbündeltheorie. In:FR,19.Jg.(1964),S.297

schaft,kann man auch nur von einer vertraglichen Beziehung zwischen der Gesamtheit der Gesellschafter (das ist die Gesellschaft) und dem einzelnen Gesellschafter ausgehen. Indem nun § 15 Nr.2 als reine Zurechnungsvorschrift gewertet wird,die das Betriebsvermögen unangetastet läßt,lehnt er weder ein Mietverhältnis noch eine echte Verbindlichkeit der Gesellschaft dem Gesellschafter gegenüber aus einem Darlehensverhältnis ab.Es werden lediglich keine Auswirkungen auf das Jahresergebnis zugelassen.

Wie ist unter diesen Umständen die Rückstellung für Gesellschafter-Geschäftsführer einzuschätzen ? Richtig ist,daß eine echte Verbindlichkeit begründet wird.Ob ihre Entstehung aber dem Vorgang der Gewinnverteilung oder Gewinnermittlung zuzuschreiben ist,ist gleichgültig für § 15 Nr.2 .[1] Diese Norm verhindert,daß sich Aufwendungen ertragsmindernd auswirken,die zugunsten eines Gesellschafters erbracht werden.

Die oben wiedergegebenen Argumente für oder gegen einen Ansatz sind nur auf der Basis der Bilanzbündeltheorie verständlich.Verzichtet man auf deren Anwendung,braucht man keine Unterstellungen mehr zu treffen,was sich angeblich in der Handelsbilanz der oHG abspielt.[2] Das ist völlig gleichgültig,weil das Steuerrecht wegen des § 5 Abs.1 EStG daran nicht rütteln kann.Zivilrechtlich wirksame Verträge können nicht durch eine Fiktion verneint werden.

Verzichtet man auf die Bilanzbündeltheorie,werden gegenüber dem jetzigen Rechtszustand Nachteile vor allen Dingen auf seiten der Finanzbehörden auftreten.Das liegt nicht an einer fiskusfeindlichen Interpretation des § 15 Nr.2,sondern allein daran,daß eine Konstruktion nur solange angewendet wurde, solange sie ein für den Steuerpflichtigen belastendes Ergebnis nach sich zog.

Littmann kann als maßgeblicher Vertreter dieser "differenzierten" Betrachtungsweise angesehen werden.In dem erwähnten Aufsatz zur Rückstellung der Pensionszusage bezeichnet er die Bilanzbündeltheorie als Hilfskonstruktion.[3] In dem von

1)vgl.Hoffmann,Fritz,a.a.O.,S.993 einerseits und Littmann,Eberhard,a.a.O.,S.4o7 andererseits
2)Littmann,Eberhard:a.a.O.,S.4o7
3)ebenda,S.4o6

ihm verfaßten Kommentar zum Einkommensteuergesetz konzediert er zunächst,daß es nicht leicht sei,"gegen die durchweg fundierte Kritik" die aus der Bilanzbündeltheorie folgende Betrachtungsweise hinsichtlich des Umfangs des Betriebsvermögens zu verteidigen.Gegen die Auslegung des § 15 Nr.2 EStG , die die zivilrechtlichen Vereinbarungen als verbindlich auch für das Steuerrecht anerkennt,kann Littmann nichts einwenden. Er meint aber,daß das Steuerrecht hier dem Handelsrecht nicht folgen könne."Steuerlich ist entscheidend,welche Wirtschaftsgüter der Unternehmer seinem Betrieb zur Gewinnerzielung widmet."[1] Die Frage ist,wie ein derartiges Ergebnis zustande kommt.Daß das Steuerrecht dem Handelsrecht nicht mehr folgen könne,daß steuerlich entscheidend sei,welche Wirtschaftsgüter dem Betrieb gewidmet seien,[2] mögen für sich genommen vertretbare Argumente seien,aber sie bedürfen einer Norm,die diese Rechtsgrundlage legitimiert. Eine solche Norm gibt es nicht,da § 15 Nr. 2,welcher Argumente man sich auch immer bedient,regelmäßig zum § 5 Abs.1 EStG zurückführt. In dieser Situation vermag Littmann nicht mehr,als festzustellen,daß § 5 EStG nicht unmittelbar herangezogen werden könne,weil diese Norm nicht berücksichtige,daß jeder Gesellschafter Gewerbetreibender sei.[3]

Man darf wohl feststellen,daß es im Steuerrecht kaum eine vergleichbare Norm gibt,die von der Rechtsprechung und sie unterstützende Kommentatoren derart einseitig und fiskalfreundlich ausgelegt worden ist wie dieser § 15 Nr.2.Vergleicht man Littmanns Ausführungen zum Urteil des BFH vom 16.2.1967 mit seinen Ausführungen zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft,wird deutlich,warum eine juristische Methodenlehre auf die "Begründung" eines Urteils so starkes Gewicht legt.Sie zwingt den Rechtsanwender zur Erklärung,ob eine vertretbare Entscheidung gesucht wird oder ob vom gewünschten Ergebnis her argumentiert wird.Erst die Begründung eines Urteils zeigt,inwieweit der Rechtsanwender bzw. Rechtsausleger ein Ergebnis nicht mehr mit juristischen Argumenten zu versehen vermag,sondern nur noch ein gewünschtes Ergebnis um jeden Preis erzielen will.So beruft sich Littmann auf eine

1)Littmann,Eberhard:a.a.O.,Anm.299 zu §§ 4,5
2)ebenda
3)ebenda

angebliche Übereinstimmung mit dem Handelsrecht,das ebenfalls als Kaufmann nicht die Gesellschaft,sondern den einzelnen Gesellschafter ansehe.[1] Die Kaufmannseigenschaft hat mit dem Problem der Bilanzbündeltheorie,ob das Steuerrecht Schuldverhältnisse zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter anerkennen könne,nichts zu tun.Als Argument könnte in diesem Zusammenhang lediglich § 124 Abs.1 HGB dienen,der allerdings das Gegenteil von der der Bilanzbündeltheorie zugrunde liegenden Annahme beweist.
Das BVerfG hat im Urteil vom 15.7.1969 ausgeführt,daß die steuerliche Lehre vom Umfang des Betriebsvermögens einer Personengesellschaft nicht gegen das Grundgesetz verstieße.[2]
Das BVerfG hat jedoch deutlich zu erkennen gegeben,daß es nicht um eine "richtige" Auslegung des § 15 Nr.2 ginge, sondern allein darum,ob die daraus folgende Auslegung gegen verfassungsrechtliche Grundsätze verstieße.
Es bleibt also in jedem Fall der Einwand,daß die Rechtsprechung und die Behörden über keine Rechtsgrundlage verfügen.§ 5 Abs.1 EStG ist ein Steuertatbestand.Er schließt für die Personengesellschaft aus,daß steuerlich etwas zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gehört,das handelsrechtlich unter keinen Umständen dazu gehören kann.Der generelle Verweis auf den Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung kann solange nicht geltend gemacht werden,solange man dem Gesellschafter und der Gesellschaft eine willkürliche Vertragsgestaltung im Einzelfall nicht nachweisen kann.Die steuerliche Lösung liegt daher nicht im Bereich des handelsrechtlich Zulässigen und kann sich auch nicht ohne weiteres auf höherrangiges Recht berufen.§ 15 Nr.2 EStG kommt kein Ausnahmecharakter zu.Die Norm sieht zwar eine Korrektur des handelsrechtlichen Ergebnisses vor,nicht aber eine Veränderung des Betriebsvermögens.Rechtsprechung und Verwaltung haben daher einen neuen Steuertatbestand geschaffen und somit ihre Kompetenzen überschritten.[3]

1)Littmann,Eberhard:a.a.O.,Anm.299 zu §§ 4,5
2)BVerfG-Urteil vom 15.7.1969-1BvR 457/66,BB 1969,S.942
Der Beschwerdeführer behauptete einen Verstoß gegen die Artikel 3 I,2 I und 14
3)es sei noch darauf hingewiesen,daß eine veränderte Auffassung über das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft keineswegs bedeutet,daß dann auch die "persönlichen Betriebsausgaben" eines Gesellschafters entfallen müßten.Deren Verrechnung mit den Einnahmen ergibt sich durch Auslegung des § 15 Nr.2 EStG.

G.Schlußbemerkung

Es sei an dieser Stelle versucht,eine zusammenfassende Antwort auf die in der Einleitung gestellten Fragen zu geben.Die Frage nach den Ursachen der "relativen Bedeutungslosigkeit" des Maßgeblichkeitsprinzips läßt sich mit den divergierenden Zielsetzungen beider Bilanzen nicht beantworten,weil diese Ansicht zwei Beweise nicht antreten kann : daß der Steuerbilanz eine ganz bestimmte Zielsetzung zugrunde liegt und daß das Maßgeblichkeitsprinzip nur gelten soll,solange Handels- und Steuerbilanz gleichen Zwecken dienen.Der Gesetzesaufbau zeigt lediglich,daß die Steuerbilanz von der Handelsbilanz auszugehen hat und daß eine Reihe von Ausnahmen zu beachten sind.Diese Konstruktion zeigt einmal,daß der Gesetzgeber durchaus wußte, daß die Handelsbilanz nicht durchweg geeignet ist,Anknüpfungspunkt für die Besteuerung zu sein.Sie beweist zum anderen aber, daß außerhalb dieser Ausnahmen eine grundsätzliche Bereitschaft des Steuerrechts besteht,die handelsrechtliche Zielsetzung auch für die Steuerbilanz anzuerkennen.Versuche,der Steuerbilanz eine bestimmte Zielsetzung zu unterstellen und insbesondere den Ausnahmevorschriften allgemeine Grundsätze zu entnehmen,verkennen den Anwendungsbereich des § 5 Abs.1 EStG.Um dem Prinzip Geltung zu verschaffen und gleichzeitig kaufmännische Willkürmaßnahmen auszuschließen,hätte es jeweils einer steuerlichen Auseinandersetzung mit den Argumenten bedurft,die zur Bildung des handelsrechtlichen Ansatzes führten.Dafür finden sich in der Rechtsprechung nur wenig Ansatzpunkte.Eine vertretbare Interpretation hat beispielsweise der Reichsfinanzhof zur Auswirkung handelsrechtlicher Wahlrechte auf die Steuerbilanz vorgenommen.Gegenwärtig liegt das Schwergewicht des Maßgeblichkeitsprinzips auf der Umkehrung desselben.Im übrigen wird es regelmäßig so aufgefaßt,daß nicht eine Bindung an die kaufmännische Entscheidung vorgenommen wird,sondern an die handelsrechtlich "noch" zulässige Lösung.Eine solche Lösung widerspricht nicht in jedem Fall dem Maßgeblichkeitsprinzip,wie am Beispiel der Anschaffungs- bzw.Herstellungskosten gezeigt wurde.

Die zweite Frage,die gestellt wurde,ob diese Entwicklung mit der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung zu vereinbaren ist, ist zu verneinen.In der allgemeinen Auffassung scheint das Maßgeblichkeitsprinzip überhaupt kein Steuertatbestand zu sein, sondern ein unverbindlicher Grundsatz.Das ist aber nicht richtig:keine Auslegungsmethode und kein Argument können an der Tatsache vorübergehen,daß die Handelsbilanz der Anknüpfungspunkt für die Besteuerung ist.Die Entwicklung eigenständiger Vorschriften außerhalb der Ausnahmevorschriften ist daher ohne gesetzliche Grundlage erfolgt.Sollte man der Meinung sein,der Grundsatz der Maßgeblichkeit müsse verfassungskonform ausgelegt werden,d.h.das Gebot der gleichmäßigen Besteuerung habe die veränderte Auslegung des Prinzips erzwungen,so ist nochmals darauf hinzuweisen : Gleichmäßigkeit der Besteuerung setzt nicht voraus,daß jedem Kaufmann Spielräume bei der Bilanzierung beschnitten werden.Dazu bedarf es des Nachweises der Willkür im Einzelfall.Somit liegt im Maßgeblichkeitsprinzip selbst die Möglichkeit,die gleichmäßige Besteuerung zu sichern.

Schrifttumsverzeichnis

I.Selbständige Bücher und Schriften

Adler,Düring,Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft. Handkommentar.Vierte Auflage,völlig neu bearbeitet von Schmaltz,Kurt,Karl-Heinz Forster,Reinhard Goerdeler,Hans Havermann.Band 1,Rechnungslegung,Stuttgart 1968

Albach,Horst:Die degressive Abschreibung.Wiesbaden 1967

Anderson,Viktor:Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung in der Rechtsprechung der Finanzgerichte.Heidelberg 1965

Ballerstedt,Kurt:Kapital,Gewinn und Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften. Tübingen 1949

Barth,Kuno: Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts.Band I,Handelsrechtlich.Stuttgart 1953

Beuter,Hubert:Rechtsformen der Beteiligung der Arbeitnehmer am wirtschaftlichen Erfolg und der Substanz des Unternehmens. Hilden 1962

Biermann,Manfred:Die Überschuldung als Voraussetzung zur Konkurseröffnung. Berlin 1963

Blümlich,Walter:Einkommensteuergesetz.9.Auflage fortgeführt von Ludwig Falk unter Mitwirkung von Werner Steinbring.Band I,Berlin und Frankfurt a.M.1964

Bouffier,Willy:Handelsbilanz und Steuerbilanz (Gutachten).Wien 1967

Brand,Arthur:Das Handelsgesetzbuch.Berlin 1911

Brönner,Herbert:Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht.Stuttgart 1968

Bühler,Ottmar,Peter Scherpf:Bilanz und Steuer.6.,neubearbeitete und erweiterte Auflage.Berlin und Frankfurt a.M.1957

Bullinger,Martin:Öffentliches Recht und Privatrecht. Stuttgart,Berlin,Köln,Mainz 1968

Canaris,Claus-Wilhelm:Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz. Berlin 1969

Le Coutre,Walter:Grundzüge der Bilanzkunde.Wolfenbüttel 1949

Dahl,Johannes:Die Aktivierung von Sachanlagegüter in Handels- und Steuerbilanz.Köln und Opladen 1959

Dubischar,Roland:Grundbegriffe des Rechts.Eine Einführung in die Rechtstheorie.Stuttgart,Berlin,Köln,Mainz 1968

Engels,Wolfram:Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Lichte der Entscheidungstheorie.Köln und Opladen 1962

[illegible],Hans:Der Umfang der Aktivierungspflicht bei den Ausgaben für das Sachanlagevermögen in Handels- und Steuerbilanz.Düsseldorf 1962

Evers,Robert:Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 1o.August 1925.
Berlin 1927

von Falkenhausen,Bernhard Freiherr:Verfassungsrechtliche Grenzen der
Mehrheitsherrschaft nach dem Recht der Kapitalgesellschaften
(AG und GmbH).Karlsruhe 1967

Fischer,Rudolf:Die Bilanzwerte,was sie sind und was sie nicht sind.
Teil 2.Leipzig 19o8

Fröhlich,Eberhard:Die verdeckte Gewinnausschüttung.Eine rechtssystematische
Untersuchung.München 1968

Gail,Winfried:Stille Reserven,Unterbewertung und Sonderprüfung.
Herne/Berlin 1969

Geißler,Claus:Die steuerrechtliche Behandlung des Ausscheidens eines
lästigen Gesellschafters aus einer Personengesellschaft.
Düsseldorf 1965

Godin,Wilhelmi:Aktiengesetz vom 6.September 1965.Kommentar.3.Auflage von
Wilhelmi,Hans und Sylvester Wilhelmi.Band I,Berlin 1967

Goldmann,Samuel:Das Handelsgesetzbuch.Berlin 1911

Großfeld,Bernhard:Aktiengesellschaft,Unternehmenskonzentration und
Kleinaktionär.Tübingen 1968

Gutenberg,Erich:Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre.Dritter Band.
Die Finanzen.Berlin,Heidelberg,New York 1969

Harder,Ulrich:Bilanzpolitik.Wiesbaden 1962

Hämmerle,Hermann:Handelsrecht.Band I.Graz,Wien,Köln 1959

Heinen,Edmund:Handelsbilanzen.4.überarbeitete und verbesserte Auflage.
Wiesbaden 1968

Herrmann,Carl,Gerhard Heuer:Kommentar zur Einkommensteuer einschließlich
Lohnsteuer und Körperschaftsteuer.Band I und II.
12.Auflage.Köln-Marienburg 195o/1968

Held,Siegfried:Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für
die Steuerbilanz.Diss.Hochschule für Welthandel Wien 1967

Horn,Dieter:Studien zur Rolle der Logik bei der Anwendung des Gesetzes.
Diss.FU Berlin 1962

Hueck,Alfred:Gesellschaftsrecht.13.Auflage.München und Berlin 1965

John,Gerd:Die Bewertung von Grund und Boden und Gebäuden in der
Steuerbilanz.Köln,Berlin,Bonn,München 1963

Kilger,Wolfgang:Flexible Plankostenrechnung.3.erweiterte Auflage.
Köln und Opladen 1967

Kobs,Erwin:Rückstellungen und Rücklagen in Steuerbilanz und Vermögens-
aufstellung.2.erweiterte Auflage.Herne/Berlin 1968

Kosiol,Erich:Bilanzreform und Einheitsbilanz.
2.Auflage.Berlin-Stuttgart 1949

Kosiol,Erich:Kostenrechnung.Wiesbaden 1964

Kosiol,Erich:Einführung in die Betriebswirtschaftslehre.Wiesbaden 1968

Kossack,Eberhard:Die immateriellen Wirtschaftsgüter und ihre Behandlung in der Bilanz.Wiesbaden 196o

Kraneis,Karl-Kristian:Die Grenzen der Bilanzbündeltheorie. Düsseldorf 1963

Kriele,Martin:Theorie der Rechtsgewinnung,entwickelt am Problem der Verfassungsinterpretation.Berlin 1967

Kronstein,Heinrich,Carsten-Peter Claussen:Publizität und Gewinnverteilung im neuen Aktienrecht.Frankfurt 196o

Kruse,Heinrich Wilhelm:Steuerrecht.Allgemeiner Teil.2.völlig überarbeitete Auflage.München 1969

Kruse,Hans-Gerhard:Die Bilanzierung von Halb- und Fertigfabrikaten nach der Methode des Direct Costing.Wiesbaden 1967

Kummer,Wolfgang:Steuerliche Wahlrechte.Diss.FU Berlin 1966

Larenz,Karl:Methodenlehre der Rechtswissenschaft.2.neubearbeitete Auflage. Berlin,Heidelberg,New York 1969

Leffson,Ulrich:Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Düsseldorf 1964

Limbach,Jutta:Theorie und Wirklichkeit der GmbH.Berlin 1964

Littmann,Eberhard:Das Einkommensteuerrecht.8.völlig erneuerte Auflage unter Mitarbeit von Günther Tautorus.Stuttgart 1966

Lonz,Hans-Jörg:Die Berücksichtigung von Schwankungen des Beschäftigungsgrades bei der Bestimmung der Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens in der Steuerbilanz. Diss.FU Berlin 1969

Lutter,Marcus:Kapital,Sicherung der Kapitalaufbringung und Kapitalerhaltung in den Aktien- und GmbH-Rechten der EWG.Karlsruhe 1964

Maaßen,Kurt:Der Teilwert im Steuerrecht.Köln 1968

Melsheimer,Hans-Joachim:Die Theorie der Rückstellungen.Diss.Bonn 1968

Moews,Dieter:Zur Aussagefähigkeit neuerer Kostenrechnungsverfahren. Berlin 1969

Moxter,Adolf:Der Einfluß von Publizitätsvorschriften auf das unternehmerische Verhalten.Köln und Opladen 1962

Mühlhause,Gerd:Aktivierung und Bewertung der Belieferungsrechte im werbenden Buch- und Zeitschriftenhandel.Köln 196o

Muscheid,Werner:Schmalenbachs dynamische Bilanz.Köln und Opladen 1957

Mutze,Otto:Aktivierung und Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter nach Handels- und Steuerrecht.Berlin 196o

Nowak,Alexander:Handelsbilanz und Steuerbilanz.Zürich und Leipzig 1938

Pohmer,Dieter:Grundlagen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Berlin 1958

Raupach,Arndt:Der Durchgriff im Steuerrecht.München 1968

Rehm,Hermann:Die Bilanzen der Aktiengesellschaften.München 19o3

Riebel,Paul:Die Problematik der Normung von Abschreibungen.
Stuttgart 1961

Ruthenbeck,Dieter:Passivierungspflicht oder Passivierungsrecht bei
Pensionsverpflichtungen.Düsseldorf 1965

Rüthers,Bernd:Die unbegrenzte Auslegung . Tübingen 1968

Saur,Hans Rolf:Die Aktivierung in der steuerlichen Erfolgsbilanz,
betrachtet vom Standpunkt der statischen und dynamischen
Bilanzauffassung.Diss.Frankfurt 1958

Schaeffler,Wilhelm:Dynamische Bilanz in Beispielen.Leipzig 194o

Scherpf,Peter:Handelsbilanz-Steuerbilanz.Berlin 1941

Simon,Veit:Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommandit-
gesellschaften auf Aktien.2.Auflage.Berlin 1898

Schmalenbach,Eugen:Dynamische Bilanz.13.verbesserte und erweiterte Auflage,
bearbeitet von Richard Bauer.Köln und Opladen 1962

Schmidlin,Lorenz:Das Prinzip der Periodizität in der Gewinnbesteuerung.
Zürich und St.Gallen 1956

Schmidt-Bleibtreu,Bruno,Franz Klein:Steuerrecht unter Verfassungskontrolle.
Herne/Berlin 1966

Schmitt,Karl-Heinz:Handelsbilanz und Steuerbilanz der offenen Handels-
gesellschaft.Berlin und Frankfurt 1957

Schulze,Hans-Herbert:Zum Problem der Messung des wirtschaftlichen
Handelns mithilfe der Bilanz.Berlin 1966

Staub's Kommentar zum Handelsgesetzbuch.Bearbeitet von Koenige,Heinrich,
Albert Pinner,Felix Bondi.12/13.Auflage.1.Band.Berlin und
Leipzig 1926

Strutz,Georg:Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 1o.August 1925.
Band I.Berlin 1927

Sutter,Jürg:Die Fusion von Aktiengesellschaften im Privatrecht und im
Steuerrecht.Zürich 1966

Teske,Joachim:Die Bilanzierung von Verlagsrechten.Berlin 1958

Tipke,Klaus,Heinrich Wilhelm Kruse:Reichsabgabenordnung.2.-3.Auflage.
Köln 1965/68

Tomfohrde,Klaus:Die dynamische Bilanzauffassung und das Bilanzsteuerrecht.
Düsseldorf 1959

Viehweg,Theodor:Topik und Jurisprudenz.3.durchgesehene Auflage.
München 1965

Vogt,Fritz:Bilanztaktik.6.Auflage.Heidelberg 1963

Weber,Manfred:Zur Lehre vom Wirtschaftsgut.Zugleich ein Beitrag zur
Lösung von Bilanzierungsproblemen bei schwebenden Geschäften.
Berlin 1969

Weisser,Karl-Friedrich:Der Gewinn der Aktiengesellschaft im Spannungsfeld zwischen Gesellschaft und Aktionären.Berlin 1962

Werninger,Gerd:Rückstellungen in der Bilanz.Wiesbaden 196o

Widmer,Werner:Gewinn- oder Kostenbesteuerung der Unternehmung in der Wettbewerbsordnung.Winterthur 1967

Wiethölter,Rudolf:Interessen und Organisation der Aktiengesellschaft im Amerikanischen und Deutschen Recht.Karlsruhe 1961

Wild,Jürgen:Grundlagen und Probleme der betriebswirtschaftlichen Organisationstheorie.Berlin 1966

Zybon,Adolf:Die wechselseitigen Einflüsse zwischen der Betriebswirtschaftslehre und dem Handelsrecht in Bilanzfragen. Diss.Köln 1958

II.Beiträge in Sammelwerken,Festschriften und Gemeinschaftskommentaren

Albach,Horst:Die Bilanzierung von Rückstellungen in der Ertragsteuerbilanz. In:Steuerberater-Jahrbuch 1967/68.Köln 1968,S.3o5-358

Biedenkopf,Kurt:Das Verhältnis der Wirtschaftswissenschaft zur Rechtswissenschaft im Arbeitsrecht.In:Das Verhältnis der Wirtschaftswissenschaft zur Rechtswissenschaft,Soziologie und Statistik.Schriften des Vereins für Socialpolitik,Neue Folge, Band 33,herausgegeben von Ludwig Raiser,Heinz Sauermann und Erich Schneider.Berlin 1964,S.67-77

Brüggemann,Dieter:Kommentierung der §§ 38 ff HGB. In:Handelsgesetzbuch.Großkommentar.3.neubearbeitete Auflage. Band I. Berlin 1967

Böttcher,Conrad:Plädoyer für einen steuerneutralen Wechsel der Unternehmensformen jeglicher Art unter kritischer Betrachtung der Doppelbesteuerung von Kapitalgesellschaften : Glaubenssatz oder Grundprinzip des deutschen Steuerrechts ? In:Steuerberater-Jahrbuch 1967/68.Köln 1968,S.167-21o

Eckhardt,Walter:Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung. In:Steuerberater-Jahrbuch 1961/62.Köln 1962,S.77-141

Fink,Hans Ludwig:Ist die Bilanzbündeltheorie noch haltbar ? In:Steuerberater-Jahrbuch 1955/56.Köln 1956,S.525-562

Fischer,Rudolf:Kommentierung des § 2o AktG 1937. In:Aktiengesetz.Großkommentar.Band 1.Berlin 1961

Flume,Werner:Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenztatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis.In:Steuerberater-Jahrbuch 1967/68.Köln 1968,S.63-94

Hartz,Wilhelm:Entwicklungen im Bilanzsteuerrecht,besonders zu Fragen der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung.In:Steuer-Kongress-Report 1968.München 1968,S.56-95

Hildebrand,Wolfgang:Kommentierung der §§ 38 ff HGB .In:Schlegelberger Handelsgesetzbuch.4.überarbeitete und ergänzte Auflage. Band I.Berlin und Frankfurt a.M.196o

Hofstätter,Peter:Die Öffentlichkeit als Adressat der Publizität.In:Das Frankfurter Publizitätsgespräch.Frankfurt a.M.1962,S.74-87

Hörstmann,Franz:Der Herstellungskostenbegriff im Wandel des unternehmerischen Kostendenkens und der steuerrechtlichen Beurteilung. In:Steuerberater-Jahrbuch 1968/69.Köln 1969,S.395-428

Hürfeld,Werner:Die Bilanzierung vorausberechneter Kreditgebühren.In: Die Betriebswirtschaftslehre in der zweiten industriellen Evolution.Festgabe für Theodor Beste zum 75.Geburtstag. Herausgegeben von Gert von Kortzfleisch.Berlin 1969,S.223-258

Littmann,Eberhard:Der Geschäftswert und seine Abgrenzung zu anderen immateriellen (abstrakten) Wirtschaftsgütern in der Steuerbilanz.In:Steuer-Kongress-Report 1963.München und Berlin 1963, S.86-1o7

Meilicke,Heinz:Steuerlich günstige Formen der Unternehmensgestaltung. In:Steuerberater-Jahrbuch 1956/57.Köln 1957,S.181-2o8

Meilicke,Heinz:Jüngste Wechselwirkungen zwischen Steuerrecht und Privatrecht.In:Steuerberater-Jahrbuch 1965/66.Köln 1966,S.141-173

Mellerowicz,Konrad:Kommentierung der §§ 125 ff AktG 1937. In:Aktiengesetz.Großkommentar.Band 1.Berlin 1961

Niemann,Ursula:Bericht über die Podiumsdiskussion : Herstellungskosten. In:Steuerberater-Jahrbuch 1968/69.Köln 1969,S.429-437

Schmidt,Walter:Kommentierung der §§ 29,3o GmbHG. In:Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung.6.Auflage Großkommentar.Band 1.Berlin 1956

Schmidt,Walter,Joachim Meyer-Landrut:Kommentierung des § 83 AktG 1937. In:Aktiengesetz.Großkommentar.Band 1.Berlin 1961

Schneider,Dieter:Neue Aufgaben der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. In:Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1967/68. Herne 1967,S.125-145

Schröder,Georg:Kommentierung des § 89 b HGB. In:Schlegelberger. Handelsgesetzbuch.3.überarbeitete und ergänzte Auflage. 1.Band.Berlin und Frankfurt a.M.1955

Spitaler,Armin:Die Auslegungsregeln im Steuerrecht.In:Steuerberater-Jahrbuch 1949.Köln 195o,S.267-3o3

Tipke,Klaus:Reformbedürftiges allgemeines Abgabenrecht. In:Steuerberater-Jahrbuch 1968/69.Köln 1969,S.69-1o3

van der Velde,Kurt:Die Rechtsnatur der Handelsbilanz und der Steuerbilanz. In:Steuerberater-Jahrbuch 1954/55.Köln 1955,S.45-86

Vogel,Horst:Zum Verhältnis Handelsrecht-Steuerrecht.In:Steuer-Kongress-Report 1963.München und Berlin 1963,S.117-139

Wiethölter,Rudolf:Die Publizitätsinteressen der Anteilseigner.In:Das Frankfurter Publizitätsgespräch.Frankfurt a.M.1962,S.33-54

III.Aufsätze in Zeitschriften und Zeitungen

Albach,Horst:Grundgedanken einer synthetischen Bilanztheorie. In:ZfB,35.Jg.(1965),S.21-31

Albach,Horst:Bewertungsprobleme des Jahresabschlusses nach dem Aktiengesetz 1965.In:BB,21.Jg.(1966),S.377-382

Asztély,S.:Das Ziel des Jahresabschlusses.In:ZfB,37.Jg.(1967),S.291-314

Ballerstedt,Kurt:Bilanzrecht und Unternehmensrechtsform. In:ZfB,35.Jg.(1965),S.1-12

Bareis,Hans Peter:Die Mehrwertsteuer in der Steuerbilanz. In:ZfR,14.Jg.(1968),S.245-248;S.275-278

Becker,Enno:Zur Frage,ob die vom Kaufmann für die Besteuerung des Einkommens eingereichte Bilanz berichtigt oder geändert werden kann.In:StW I,8.Jg.(1929),Sp.19-52

Becker,Enno:Einkommensteuerrecht : Fragen der Aktivierung und Passivierung. Insbesondere der Gegenstand der einzelnen Aktivierung oder Passivierung.In:StW I,8.Jg.(1929),Sp.141-182;Sp.253-3o2

Becker,Enno:Erläuterungen zur Rechtsprechung.In:StW I,18.Jg.(1938),Sp.33-54

Brönner,Herbert:Inwieweit darf die Steuerbilanz von der Handelsbilanz abweichen ? In:DStZtg.,18.Jg.(1929),S.13o-131

Brönner,Herbert:Neue Steuerfragen in der Handels- und Steuerbilanz 1933.In:DStZtg.,23.Jg.(1934),S.83-84

Burschberg,H.J.:Der Geschäftswert.In:DB,19.Jg.(1966),S.28o-283

Busse von Colbe,Walther:Aufbau und Informationsgehalt von Kapitalflußrechnungen.In:ZfB,35.Jg.(1965),Ergänzungsheft Nr.1,S.82-114

Chmielewicz,Klaus:Wirtschaftsgut und Rechnungswesen. In:ZfbF,21.Jg.(1969),S.85-122

Dornemann,Richard:Dynamische Bilanzauffassung und Steuerbilanz. In:ZfhF,6.Jg.(1954),S.375-383

Dornemann,Richard:Die Aktivierung in Bilanztheorie und Steuerbilanz. In:ZfB,27.Jg.(1957),S.97-112

Döllerer,Georg:Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung,deren Entstehung und Ermittlung.In:BB,14.Jg.(1959),S.1217-1221

Döllerer,Georg:Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht.In:BB,2o.Jg.(1965),S.14o5-1417

Döllerer,Georg:Anschaffungskosten und Herstellungskosten nach neuem Aktienrecht unter Berücksichtigung des Steuerrechts.
In:BB,21.Jg.(1966),S.14o5-14o9

Döllerer,Georg:Statische oder dynamische Bilanz ?
In:BB,23.Jg.(1968),S.637-641

Döllerer,Georg:Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz.
In:BB,24.Jg.(1969),S.5o1-5o7

Döllerer,Georg:Aktienrecht und Steuerrecht.
In:WPg,22.Jg.(1969),S.333-34o

Eckhardt,Walter:Aktuelles aus der Finanz- und Steuerpolitik.
In:StW,45.Jg.(1968),Sp.393-4o6

Erler,F.:Der Einfluß der Handelsbilanz auf die Steuerbilanz.
In:DStZtg.,21.Jg.(1932),S.166-167

Falkenroth,Günther:Überhöhte Herstellungskosten in der Steuerbilanz.
In:BB,12.Jg.(1957),S.922-925

Fasold,Rudolf:Zur Anerkennung des Lifo-Verfahrens nach den AktG 1965 für das Bilanzsteuerrecht.
In:DB,19.Jg.(1966),S.1286-1288

Feuerbaum,Ernst:Die "Stunde der Wahrheit" in der Handels- und Steuerbilanz-eine Utopie ?
In:DB,2o.Jg.(1967),S.1425-1427;S.1466-147o

Fischer,Lutz:Betriebswirtschaftliche Beurteilung der Ausdehnung der Publizitätspflicht auf alle Großunternehmen.
In:BFuP,2o.Jg.(1968),S.558-571

Forster,Karl-Heinz:Vom Gläubigerschutz zum Aktionärsschutz-der Wandel in den Bewertungsbestimmungen des Aktienrechts.
In:WPg,17.Jg.(1964),S.422-429

Flämig,Christian:Die Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips der Handelsbilanz für die Steuerbilanz.
In:DB,21.Jg.(1968),S.2o45-2o48

Flume,Werner:Die Forschungs- und Entwicklungskosten in Handels- und Steuerbilanz.
In:DB,11.Jg.(1958),S.1o45-1o54

Frank,Dieter:Zur Ableitung der aktivierungspflichtigen"Herstellungskosten" aus der kalkulatorischen Buchhaltung.
In:BB,22.Jg.(1967),S.177-181

Friedrich,Werner:Zur Realisierung stiller Reserven bei der Einbringung von Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft.
In:DB,15.Jg.(1962),S.313-315

Grass,Adolf:Das steuerliche Problem des Wirtschaftsguts.
In:DStR,7.Jg.(1969),S.313-316

Gail,Winfried:Geschlossene Fertigungsanlagen in der Steuerbilanz.
In:BB,23.Jg.(1968),S.7o2-7o5

Gail,Winfried:Steuerliche Anerkennung der aktienrechtlichen
Aktivierungsverbote.
In:WPg,22.Jg.(1969),S.273-277

Geibel,Johannes:Die bilanzielle Behandlung von Leerkosten in
kostentheoretischer Sicht.
In:ZfB,35.Jg.(1965),S.237-247

George,Heinz:Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz.
In:Buchhaltungs-Briefe Nr.15,1968,S.467-482

Gutenberg,Erich:Bilanztheorie und Bilanzrecht.
In:ZfB,35.Jg.(1965),S.13-2o

Hirsch,Ernst Eduard:Besprechung von Coing,Helmut:Die juristischen
Auslegungsmethoden und die Lehren der allgemeinen
Hermeneutik.Köln und Opladen 1959
zitiert : Coing-Rezension
In:JZ,16.Jg.(1961),S.299-3oo

Hofbauer,Max A.:Zur Einbringung von Sacheinlagen in Personenhandels-
gesellschaften in der Handels- und Steuerbilanz.
In:WPg,18.Jg.(1965),S.197-2o3

Hoffmann,Fritz:Die Pensionszusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer
einer Personengesellschaft.
In:BB,22.Jg.(1967),S.991-994

Hoffmann,Fritz:Buchführungs- und Bilanzierungsfragen in der neueren
Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes.
In:StW,45.Jg.(1968),Sp.311-324

Hoffmann,Fritz:Buchführungs- und Bilanzierungsfragen in der neueren
Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes.
In:StW,46.Jg.(1969),Sp.413-442

Hummel,Siegfried:Die Auswirkungen von Lagerbestandsveränderungen auf den
Periodenerfolg-Ein Vergleich der Erfolgskonzeptionen von
Vollkostenrechnung und Direct Costing.
In:ZfbF,2o.Jg.(1968),S.155-18o

Huth,Helmut:Diskussionsbeitrag.
In:ZfbF,18.Jg.(1966),S.579-587

Kamprad,Balduin:Das Lifo-Verfahren in steuerrechtlicher Sicht.
In:BB,22.Jg.(1967),S.875-878

Karsten,Johann-Friedrich:Die Deformierung der handelsrechtlichen Rechnungs-
legung durch steuerliche Maßnahmen der Wirtschaftsförderung.
In:BB,22.Jg.(1967),S.425-428

Kaufmann,Arthur:Freirechtsbewegung-lebendig oder tot ?
In:JuS,5.Jg.(1965),S.1-9

Kiehne,Hans-Erich:Das Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz.
In:BB,23.Jg.(1968),S.553-557

Klein,Walter:Die Rechnungsabgrenzung nach dem Aktienrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes.In:BB,24.Jg.(1969),S.9o8-91o

Koch,Helmut:Die Problematik des Niederstwertprinzips.
In:WPg,1o.Jg.(1957),S.1-6;S.31-35;S.6o-63

Kuhn,Klaus:Die Sacheinlage bei Kapitalgesellschaften in betriebswirtschaftlicher Sicht.In:ZfB,36.Jg.(1966),S.647-667

Kuhn,Klaus:Stand und Aufgaben der betriebswirtschaftlichen Bewertungslehre unter Berücksichtigung der steuerlichen Wertkonventionen.
In:BFuP,2o.Jg.(1968),S.1-23

Langen,Heinz:Grenzen der Deckungsbeitragsrechnung.
In:FAZ,Blick durch die Wirtschaft vom 18.Oktober 1966,S.5

Layer,Manfred:Die Herstellkosten der Deckungsbeitragsrechnung und ihre Verwendbarkeit in Handelsbilanz und Steuerbilanz für die Bewertung unfertiger und fertiger Erzeugnisse.
In:ZfbF,21.Jg.(1969),S.131-154

Leffson,Ulrich:Wesen und Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses.
In:ZfbF,18.Jg.(1966),S.375-39o

Leykum,Klaus-Dietrich:Wirtschaftsgut und dynamische Bilanzauffassung in der Steuerbilanz. In:ZfhF,15.Jg.(1963),S.375-39o

Littmann,Eberhard:Keine Pensionsrückstellungen mehr für Gesellschafter-Geschäftsführer von Personengesellschaften.
In:DStR,5.Jg.(1967),S.4o4-4o9

Loitlsberger,Erich:Die Struktur des Gläubigerschutzes im Recht.
In:ÖBW,4.Jg.(1954),S.138-157

Löhlein:Reichsfinanzhof und Interessenjurisprudenz.
In:StW I,12.Jg.(1933),Sp.1355-1376

Pännel,Wolfgang:Kann die Vollkostenrechnung durch den Ausweis "gesonderter Fixkostenbeiträge" gerettet werden.
In:ZfB,37.Jg.(1967),S.759-782

Maul,Karl-Heinz:Bemerkungen zum Gläubigerschutz im Rahmen der aktienrechtlichen Rechnungslegung und einer verschuldungsgrad-bedingten Ausschüttungsregelung.
In:WPg,21.Jg.(1968),S.537-542

Moxter,Adolf:Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie.In:ZfbF,18.Jg.(1966),S.28-59

Moxter,Adolf:Die statische Bilanztheorie heute.
In:ZfbF,19.Jg.(1967),S.724-733

Neumann,Lothar:Die steuerliche Lehre vom Wirtschaftsgut in betriebswirtschaftlicher Sicht.
In:ZfB,34.Jg.(1964),S.188-2o4

Nissen,Karl-Heinz:Änderung der §§ 5 und 6 des Einkommensteuergesetzes.
In:DStZtg.A,57.Jg.(1969),S.129-134

Pankow,Max:Keine Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz im Falle von Sonderabschreibungen.
In:BB,22.Jg.(1967),S.112-114

Paulick,Heinz:Gedanken zur Bilanzbündeltheorie.
In:FR,19.Jg.(1964),S.294-299

Paulick,Heinz:Immaterielle Wirtschaftsgüter und Posten der Rechnungsabgrenzung.
In:FR,23.Jg.(1968),S.449-451; S.483-486

Paulick,Heinz:Von der wirtschaftlichen zur rechtlichen Betrachtungsweise in der höchstrichterlichen Steuerrechtsprechung.
In:DB,21.Jg.(1968),S.1867-187o

Rau,Hans-Gerd:Steuerliche Übernahme handelsrechtlicher Bilanzierungsvorschriften.
InDB,22.Jg.(1969),S.676-68o

Risse,Heinz:Zur selbständigen Nutzbarkeit von Wirtschaftsgütern.
In:BB,24.Jg.(1969),S.89-91

Saage,Gustav:Die Durchführung der Geschäftsführungsprüfung.
In:WPg,2o.Jg(1967),S.225-233

Schmalenbach,Eugen:Über das allgemeine Bilanzrecht.
In:ZfhF,11.Jg.(1916/17),S.1-52

Schneider,Dieter:Bilanzgewinn und ökonomische Theorie.
In:ZfhF,15.Jg.(1963),S.457-474

Schneider,Dieter:Theorie und Praxis der Unternehmensbesteuerung.
In:ZfbF,19.Jg.(1967),S.2o6-23o

Schneider,Egon:Rechtspraxis und Rechtswissenschaft.
Gedanken zur Methodenlehre.
In:MDR,21.Jg.(1967),S.6-12

Senf:Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz.
In:DStZtg.23.Jg.(1934),S.85

Stellungsnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer zur Frage der Bedeutung aktienrechtlicher Bewertungsvorschriften für das Steuerrecht.
In:WPg,2o.Jg.(1967),S.666-668

Stellungsnahme NA/IdW 4/1966:Untergrenze der Herstellungskosten.
In:WPg,19.Jg.(1966),S.329

Stützel,Wolfgang:Bemerkungen zur Bilanztheorie
In:ZfB,37.Jg.(1967),S.314-34o

Swoboda,Peter:Die Ermittlung optimaler Investitionsentscheidungen durch Methoden des Operations Research.
In:ZfB,31.Jg.(1961),S.96-103

Thiel,Rudolf:Handelsrechtliche und steuerrechtliche Bewertung von Sacheinlagen bei der Kapitalgesellschaft.
In:DB,13.Jg.(1960),S.300-303;334-336

Thoma,Gerhard:Hat die Steuerrechtsprechung die Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre zu berücksichtigen ?
In:WPg,20.Jg.(1967),S.233-235

Tubbesing,Günter:Zur verlustfreien Bewertung unfertiger Erzeugnisse.
In:WPg,18.Jg.(1965),S.617-624

Vangerow,Friedrich:Erläuterungen zur Rechtsprechung.
In:StW,36.Jg.(1959),Sp.121-134

Vangerow,Friedrich:Erläuterungen zur Rechtsprechung.
In:StW,36.Jg.(1959),Sp.407-414

Vogt,Fritz:Der Zweck als Auslegungsregel.
In:FR,12.Jg.(1957),S.145-146

Waldner,Wolfgang:Wirtschaftsgut und Rechnungsabgrenzung
In:BB,13.Jg.(1958),S.1051-1055

Waldner,Wolfgang:Der Bundesgerichtshof und die Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.
In:BB,16.Jg.(1961),S.1108-1111

Wallis,Hugo von:Steuerrecht und Privatrecht in der höchstrichterlichen Rechtsprechung.In:NWB,Fach 2,S.1773-1778

Weilbach,Erich:Bipolarität der Bilanzierungsvorschriften des AktG 1965.
In:DB,20.Jg.(1967),S.255-256

Witte,Eberhard:Kriterien der transitorischen Aktivierung in der pagatorischen Bilanz.In:ZfB,24.Jg.(1957),S.97-105

Zitzlaff,Franz:Einkommensteuerfragen.
In:StW I,17.Jg.(1938),Sp.549-568

IV.Sonstige Quellen

1.Gesetzesentwürfe

Denkschrift zu dem Entwurf eines Handelsgesetzbuchs und eines Einführungsgesetzes.Berlin 1897

Entwurf eines Aktiengesetzes und eines Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz (Regierungsentwurf).Bonn 1962

Entwurf eines Gesetzes über die Rechnungslegung von Großunternehmen un Konzernen.Bundesrat-Drucksache 296/68

2.Urteile,Beschlüsse und Erlasse

A.Steuergerichte

1.Reichsfinanzhof

7. 7.1926	VI A	727/25	Bd.19,S.2o1
27. 3.1928	I A	47o/27	StW II 1928,Sp.7o5
17. 4.1929	VI A	879/27	RStBl.1929,S.455
27. 11.1929	VI A	928/29	StW II 193o,Sp.115o
28. 2.193o	IIIA	84/28	Bd.26,S.285
21. 1o.1931	VI A	2oo2/29	RStBl.1932,S.3o5
18. 4.1934	I A	68/32	RStBl.1934,S.84o
3o. 1.1935	VI A	1o12/33	RStBl.1935,S.1111
21. 7.1937	VI A	447/37	RStBl.1937,S.1128
9. 3.1938	VI	122/38	StW II 1938,Sp.361
14. 9.1938	VI	575/38	RStBl.1938,S.1o66
27. 9.1938	I	321/37	RStBl.1939,S.3o1
28. 9.1938	VI	389/38	RStBl.1939,S.84
22. 11.1938	I	364/38	RStBl.1939,S.356
21. 12.1938	VI	749/38	StW II 1939,Sp.175
15. 5.1939	VI	73/39	RStBl.1939,S.799
13. 3.194o	VI	75o/39	RStBl.194o,S.474
18. 3.1942	VI	298/41	RStBl.1942,S.562

2.Bundesfinanzhof

5. 5.1953	I D	2/53 S	BStBl.1953 III,S.224
9. 7.1953	IV	8/53 U	BStBl.1953 III,S.245
21. 7.1953	I	79/53 U	BStBl.1953 III,S.247
28. 1.1954	IV	255/53 U	Bd.58,S.516
7. 9.1954	I	5o/54 U	BStBl.1954 III,S.33o
15. 2.1955	I	54/54 U	BStBl.1955 III,S.172
16. 8.1955	I	14/55 U	Bd.61,S.283
13. 3.1956	I	2o9/55 U	BStBl.1956 III,S.149
25. 9.1956	I	122/56 U	BStBl.1956 III,S.333
5. 1o.1956	I	133/56 U	BStBl.1956 III,S.376
9. 7.1957	IV	8/53 U	BStBl.1957 III,S.245
19. 12.1957	IV	432/56 U	DB 1958,S.415
28. 1.1958	I	71/57 U	BStBl.1958 III,S.112
4. 2.1958	I	326/56 U	BStBl.1958 III,S.11o
15. 4.1958	I	61/57 U	Bd.67,S.151
19. 4.1958	I	27/57 U	BStBl.1958 III,S.26o
13. 5.1958	I	29o/56 U	Bd.67,S.154

9. 7.1958	I	2o7/57 U	BStBl.1958 III,S.416
16. 9.1958	I	351/56 U	BStBl.1958 III,S.462
28. 1o.1958	I	116/57 U	BStBl.1959 III,S.242
29. 1.1959	VI	24o/57 U	BStBl.1959 III,S.154
26. 1.196o	I D	1/58 S	BStBl.196o III,S.191
19. 7.196o	I	16o/59 U	BStBl.196o III,S.347
18. 1o.196o	I	198/6o U	BStBl.196o III,S.495
1o. 11.196o	IV	62/6o U	Bd.72,S.251
1o. 11.196o	I	229/59 U	Bd.72,S.257
2o. 4.1961	IV	3o/58	HFR 1962,S.159
9. 5.1961	I	128/6o S	BStBl.1961 III,S.336
25. 8.1961	VI	18o/6o U	BStBl.1961 III,S.482
8. 5.1963	I	4o7/61 U	Bd.77,S.16o
26. 2.1964	I	383/61 U	BStBl.1964 III,S.423
13. 3.1964	IV	336/63 S	BStBl.1964 III,S.426
3. 12.1964	IV	419/62 U	BStBl.1965 III,S. 92
18. 3.1965	IV	116/64 U	BStBl.1965 III,S.289
29. 4.1965	IV	4o3/62 U	BStBl.1965 III,S.414
29. 7.1965	IV	164/63 U	BStBl.1965 III,S.648
13. 1.1966	IV	51/62	BStBl.1965 III,S.189
1. 2.1966	I	121/63	Bd.85,S.2o5
15. 2.1966	I	1o3/63	BStBl.1966 III,S.468
28. 3.1966	VI	32o/64	Bd.85,S.433
5. 5.1966	IV	252/6o	Bd.86,S.28
4. 1o.1966	I	1/64	Bd.87,S.31
7. 12.1966	VI	266/65	Bd.88,S.115
16. 2.1967	IV R	62/66	BStBl.1967 III,S.222
31. 5.1967	I	2o8/63	BStBl.1967,S.6o7
31. 7.1967	I	219/63	Bd.9o,S.128
31.7. 1967	I	234/64	BStBl.1968 II,S.7
1. 8.1968	I	2o6/65	BStBl.1969 II,S.66
3. 2.1969	Gr.S.	2/68	BStBl.1969 II,S.291

B.Andere Gerichte

1.Reichsgericht in Zivilsachen

8. 7.1891	I	134/91	Bd.28,S.48
12. 7.1897	I	146/97	Bd.4o,S.36
6. 12.1918	II	222/18	Bd.94,S.213
17. 12.1926	I	1o4/26	Bd.115,S.345
11. 2.1927	II	94/26	Bd.116,S.119
23. 1.1931	II	25o/3o	Bd.131,S.192
15. 1o.1937	II	61/37	Bd.156,S.52

2.Bundesgerichtshof in Zivilsachen

27.	2.1961	II	292/59	Bd.34,S.324
11.	7.1966	II ZR	134/65	NJW 1966,S.2o55

3.Reichsgericht in Strafsachen

1o.	1.1887	g.D.	3152/86	Bd.15,S.174
25.	9.19o6	V	428/o6	Bd.39,S.165
27.	6.1914	I	37o/14	LZ 1915,Sp.231
4.	4.1927	II	1o4/27	Bd.61,S.275

4.Bundesverfassungsgericht

23.	5.196o	1 BvL	16/6o	Bd.14,S.263
15.	7.1969	1 BvR	457/66	BB 1969,S.942

5.Sonstige Gerichte

OLG-Düsseldorf vom 6.12.1962 6 U 126/62 NJW 1963,S.2o8o

6.Bescheide

Bescheid des BdF vom 3.1.1967 IV B/1-S 2138-29/66,BB 1967,S.153

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz von 1965
Anm.	Anmerkung
AO	Reichsabgabenordnung vom 22.Mai 1931
BB	Der Betriebs-Berater
BFH	Bundesfinanzhof
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch vom 18.August 1896
BGHZ	Bundesgerichtshof in Zivilsachen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
DB	Der Betrieb
Diss.	Dissertation
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZtg	Deutsche Steuerzeitung
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 1967
EStG	Einkommensteuergesetz in der Fassung vom 27.Februar 1968
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
f	folgende
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
ff	fortfolgende
FR	Finanz-Rundschau
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz,betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung vom 2o.April 1892
HGB	Handelsgesetzbuch vom 1o.Mai 1897
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
Jg.	Jahrgang
JuS	Juristische Schulung
JZ	Juristen-Zeitung
KO	Konkursordnung vom 1o.Februar 1877
LZ	Leipziger Zeitschrift für deutsches Recht
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NWB	Neue Wirtschafts=Briefe
ÖBW	Der Österreichische Betriebswirt

OLG	Oberlandesgericht
RFH	Reichsfinanzhof
RGStr.	Reichsgericht in Strafsachen
RGZ	Reichsgericht in Zivilsachen
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Seite
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz vom 16.Oktober 1934
StW	Steuer und Wirtschaft
u.a.	unter anderem (n)
u.ä.	und ähnliches
usw.	und so weiter
vgl.	vergleiche
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
z.B.	zum Beispiel
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfhF	Zeitschrift für handelswissesnchaftliche Forschung
ZfR	Zeitschrift für das gesamte Rechnungswesen
z.T.	zum Teil

L e b e n s l a u f

Ich wurde am 7. Juli 1944 in Reitendorf als Sohn des Ingenieurs Karl Otto Kluge und seiner Ehefrau Klara geboren.

Von 1950 bis 1956 besuchte ich die Grundschule in Berlin-Borsigwalde, sodann bis 1960 die Oberschule Technischen Zweiges in Berlin-Reinickendorf. Von 1960 bis 1963 erlernte ich bei der Berliner Bank Aktiengesellschaft den Beruf eines Bankkaufmanns. Während meiner Lehrzeit bereitete ich mich an einem Abendgymnasium auf das Abitur vor, das ich im Oktober 1963 bei dem Senator für Schulwesen bestand. Vom SS 1963 bis zum SS 1967 studierte ich Betriebswirtschaft an der Freien Universität Berlin und erwarb den Grad eines Diplom-Kaufmanns. Seit dem WS 1967/68 studiere ich Rechtswissenschaft an der gleichen Universität.

difo-druck schmacht · bamberg